

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
v oblasti dlouhodobého majetku

Comparison of Czech Legislation and International Financial Reporting
Standards Concerning Fixed Assets

Student:

Bc. Veronika Miková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Miková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Komparace české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku**
Comparison of Czech Legislation and International Financial Reporting Standards Concerning Fixed Assets

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení dlouhodobého majetku dle české legislativy
 3. Vymezení dlouhodobého majetku v kontextu IAS/IFRS
 4. Analýza účtování a vykazování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- JANOUSHKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Cvičné příklady*. 14. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2015. 254 s. ISBN 978-80-87985-00-7.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci Komparace české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku vypracovala samostatně a veškeré informace jsou uvedeny v seznamu literatury a zdrojů.

V Ostravě dne 18. dubna 2017


Bc. Veronika Miková

OBSAH

1 ÚVOD	6
2 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU DLE ČESKÉ LEGISLATIVY	8
2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku	9
2.2 Oceňování majetku	10
2.3 Pořízení dlouhodobého majetku	12
2.4 Odepisování majetku	13
2.4.1 Účetní odpisy	15
2.4.2 Daňové odpisy.....	19
2.4.3 Metoda komponentního odepisování	23
2.5 Postup účtování odepisování DHM a DNM	23
2.6 Technické zhodnocení	23
2.7 Vyřazení DHM a DNM	26
3 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU V KONTEXTU IAS/IFRS.....	29
3.1 Členění dlouhodobého majetku	29
3.2 Oceňování majetku dle IFRS	30
3.3 IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv.....	33
3.4 Odpisy.....	35
3.4.1 Metody odepisování	36
3.5 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	37
3.5.1 Oceňování k okamžiku uznání.....	40
3.5.2 Oceňování po okamžiku uznání (k rozvahovému dni)	40
3.5.3 Následné výdaje	41
3.5.4 Odúčtování.....	41
3.6 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.....	41
3.6.1 Oceňování	42
3.6.2 Srovnání s českou úpravou účetnictví.....	42
3.7 IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	43
3.7.1 Oceňování k rozvahovému dni.....	43
3.7.2 Odpisy.....	45
3.7.3 Odúčtování.....	45
3.7.4 Věda a výzkum	45

3.7.5	<i>Srovnání s českou úpravou účetnictví</i>	45
3.8	IAS 40 - Investice do nemovitostí	46
3.8.1	<i>Oceňování</i>	47
3.8.2	<i>Reklasifikace</i>	48
3.8.3	<i>Srovnání s českou úpravou účetnictví</i>	48
3.9	IAS 17- Leasing	48
3.9.1	<i>Finanční leasing</i>	49
3.9.2	<i>Operativní leasing</i>	50
4	ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU VE VYBRANÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	52
4.1	Základní informace o společnosti Pekárna, s. r. o.	52
4.2	Vnitřní předpisy společnosti a odpisový plán dle české úpravy	53
4.3	Způsob odepisování	54
4.4	Struktura účetních výkazů	55
4.4.1	<i>Rozvaha</i>	55
4.5	Klasifikace aktiv	56
4.5.1	<i>Balící stroj Horizont</i>	56
4.5.2	<i>Plynová etážová pec Variant</i>	61
4.5.3	<i>Linka na výrobu smažených výrobků</i>	65
4.5.4	<i>Automobil IVECO</i>	69
5	ZÁVĚR.....	74
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	76
	SEZNAM ZKRATEK	78
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	

1 Úvod

V každodenním životě se setkáváme s pojmy globalizace nebo integrace. Ať už se jedná o oblasti ekonomické nebo účetní, podniky působící na území České republiky mají snahy o propojení se světem z důvodu vyššího odbytu, vyšší prosperity a účelnější produkci dané firmy. Dochází k různým akvizicím a fúzím, aby si firmy upevnilly své místo na trhu a staly se konkurenceschopnější. Tyto fúze mívají i přeshraniční charakter. V této situaci dochází k sladení dvou podniků, které dříve pracovaly na odlišných přístupech. Díky harmonizaci účetnictví je možné zajistit podnikům po celém světě srovnatelnost, transparentnost účetních výstupů a hlavně jednodušší kooperaci.

V současnosti existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a v neposlední řadě mají důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles). Jelikož je Newyorská burza nejvýznamnější burzou světa, přičemž společnosti, které by měli zájem zde kótovat své cenné papíry, musejí sestavovat svoji účetní závěrku v souladu s US GAAP, v případě mezinárodních společností jsou akceptovány newyorskou burzou i výkazy sestavené v souladu s IFRS.

České účetnictví se od mezinárodních účetních standardů stále odlišuje. Jsou snahy o harmonizaci těchto dvou přístupů, aby došlo k odstranění bariér a došlo ke srovnatelnosti. Česká legislativa se v poslední úpravě zákona o účetnictví snažila přiblížit mezinárodním účetním standardům tím, že zrušila mimořádné výnosy a náklady a zařadila zřizovací náklady rovnou do nákladů namísto aktiv v rozvaze. Těmito kroky dochází ke sladení obou přístupů. I přes tyto snahy je mnoho odlišností, které zabraňují srovnání firem v praxi. Některé firmy, které obchodují s kótovanými cennými papíry na burze, mají povinnost, mít účetní závěrku podle IFRS, ale pokud podnikají na území České republiky, mají povinnost vést účetnictví v české měně a dle české legislativy.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nemůžeme chápat odděleně. Jsou vzájemně propojeny, jsou zde pravidla, která na sebe navazují, i tak je však každý podnik nevyužije všechny. Standardy se neustále aktualizují, vyvíjejí se a vznikají též nové standardy, které vznikají jako reakce na aktuální ekonomický vývoj.

Práce je rozdělena na 3 části, z nichž první seznamuje s pohledem české legislativy, tedy českého účetnictví. V druhé části nalezneme exkurz do oblasti mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví, kde na závěr nalezneme srovnání obou přístupů. V poslední části se nachází příklad, na kterém jsou identifikované rozdíly, které jsou názorně vysvětleny a ze zjištěných výstupů jsou vyvozeny závěry. Velké rozdíly budou znázorněny v oblasti odpisů aktiv. Odepisování majetku lze chápat jako důležitý nástroj, který slouží účetní jednotce k dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, ale je zároveň nástrojem daňové optimalizace v oblasti dani z příjmů. Účetní odpisy představují pouze účetní náklady, který vyjadřuje skutečné opotřebení majetku a snižuje účetní výsledek hospodaření. Na základě účetních odpisů lze určit, zda účetní závěrka podává nebo nepodává věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Výpočty budou prováděny na konkrétních datech firmy.

Cílem práce je komparace metodických postupů pro zachycení dlouhodobého majetku podle české právní úpravy účetnictví a podle IAS/IFRS. Cílem teoretické části je seznámení s oběma úpravami, jak s úpravou podle českého účetnictví, tak IFRS/IAS. Teoretická práce je exkurzem do obou úprav a identifikuje základní odlišnosti při vykazování dlouhodobého majetku. V praktické části jsou znázorněny modelace na jednotlivé druhy majetku, na kterých je názorně ukázán výpočet odpisů a jejich vývoj na příští období. Pro každou modelaci je podle podrobného výpočtu vypočtena nejen situace, která se týká české úpravy účetnictví, ale také situace, která nastane, pokud by se účetní jednotka řídila IFRS/IAS. Každá modelace znázorňuje komparaci obou přístupů.

2 Vymezení dlouhodobého majetku dle české legislativy

Za majetek podniku je považován souhrn věcí, likvidních prostředků, pohledávek a jiných majetkových aktiv, které podnikatel využívá ke své podnikatelské činnosti. Jsou definovány dvě základní skupiny prostředků, které se liší dobou použitelnosti, první skupinou je dlouhodobý majetek a druhou skupinou oběžný majetek. Zvláštní skupinou jsou přechodná aktiva. (Synek, 2010) Dlouhodobý majetek se označuje jako stálá aktiva, zařízení, investiční, fixní nebo neoběžný.

Účetní jednotka firmy se musí řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („dále jen zákon o dani z příjmů“), Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“) a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“). Tento právní rámec je pro účetní jednotku stěžejní, ať už se jedná o ocenění majetku nebo o související informace nutné k zachování věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Dlouhodobý majetek je součástí aktiv podniku, může být financován z cizích nebo vlastních zdrojů podniku, které jsou představeny formou pasiv. Podstatným rysem dlouhodobého majetku je jeho účel. V první řadě má umožňovat, usnadňovat a rozšiřovat existující podnikatelskou činnost.

K tomu, aby mohl být majetek chápán jako dlouhodobý majetek, musí splňovat dle Kovanicové (2012) tři základní atributy:

- mít fyzickou podstatu, která se při jeho používání nemění,
- jeho životnost musí být zpravidla delší než jeden rok,
- ocenění majetku musí dosahovat určité výše, stanovené účetní jednotkou.

Tato definice není zcela přesná, protože existují výjimky, které nesplňují tyto tři podmínky, a přesto jsou zařazeny do dlouhodobého majetku. Jedná se o nemovitosti a umělecká díla, která spadají do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši ocenění. U majetku je nutné dbát na to, aby oceněná hodnota aktiva byla stanovena účetní jednotkou na základě zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Dalším případem je situace, kdy majetek splňuje fyzickou podstatu a délku životnosti, ale jelikož nesplňuje výši ocenění majetku, nemůže být zařazen do dlouhodobého majetku. Tento majetek označujeme jako drobný hmotný majetek.

2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Za dlouhodobý majetek je považován majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena je vyšší než stanovená účetní jednotkou. Zákon o dani z příjmů stanovuje pořizovací cenu u dlouhodobého hmotného majetkem vyšší než 40 000 Kč a u nehmotnému dlouhodobému majetku cenu 60 000 Kč. Účetní jednotka může mít tuto hranici na této úrovni nebo se může i značně lišit v případě účetních odpisů. Tyto hodnoty jsou stěžejní u daňových odpisů. Tento dlouhodobý majetek se tedy nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tak ekonomický prospěch účetní jednotce dlouhodobě. (Meritum, 2016)

Dlouhodobý majetek dělíme na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek je tvořen množstvím získaných oprávnění. Jedná se o patenty, licence, autorská a vydavatelská práva, nehmotné výsledky výzkumu a výdaje, software, obchodní značka, goodwill. Podle zákona o dani z příjmů je do dlouhodobého nehmotného majetku řazen majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok.

Dlouhodobý hmotný majetek je takový druh majetku, který má hmotnou podstatu, působí v podniku dlouhou dobu a opotřebovává se. Opotřebením je znázorněno pomocí odpisů. Do DHM řadíme budovy, stroje, výrobní zařízení, přístroje, dopravní prostředky, v zemědělství základní stádo a trvalé porosty. Tento majetek je odpisovaným majetkem. Některý dlouhodobý majetek se používá dlouhou dobu, a přitom nedochází k jeho znehodnocení. Do této kategorie řadíme pozemky, umělecká díla, zlato, jedná se o neodpisovaný majetek, jelikož nedochází ke snížení hodnoty. Podnik si dělí majetek na movitý majetek, který lze přemísťovat, a nemovitý majetek, který přemísťovat nelze. Dlouhodobý hmotný majetek se v podniku nespotřebovává najednou, postupně dochází k opotřebením majetku, které je znázorněno formou odpisů do nákladů podniku. Odpisy dlouhodobého majetku jsou většinou fixními náklady, proto je důležité, aby podnik neměl zbytečné budovy, stroje, výrobní zařízení. (Synek, 2010)

Dlouhodobý finanční majetek dělíme z časového hlediska na krátkodobé a dlouhodobé. Příkladem dlouhodobého finančního majetku mohou být Podíly v ovládaných a řízených osobách (např. účet 061), Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (např. účet 062), Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (např. účty 063, 065), Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv (např. účet 066), Jiný dlouhodobý finanční majetek (např. účty 067, 069), Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (např. účet 043), Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek (např. účet 053). Dlouhodobý finanční majetek je popsán v Českých účetních standardech 14. DFM se oceňuje podle zákona o účetnictví pořizovací cenou, jsou-li cenné papíry nebo podíly nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní korporace, oceňuje se na základě zůstatkové ceny u vkladatele. Tato hodnota se musí dále zvýšit o daň z přidané hodnoty, protože je tento vklad chápán jako zdanitelné plnění.

2.2 Oceňování majetku

Způsob ocenění dlouhodobého majetku je charakterizován v zákoně o účetnictví. Zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce povinnost, aby byl majetek oceněn k okamžiku uskutečnění účetního případu, způsoby podle § 25 tohoto zákona, nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, zároveň je povinná ocenění zaznamenat v účetních knihách.

Pro účely ocenění majetku se dle zákona o účetnictví používá:

- **pořizovací cena** – jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady spojené s jeho pořízením. Tato cena se používá u majetku, který byl pořízen účetní jednotkou za úplatu nejčastěji v odběratelsko-dodavatelských vztazích. V praxi se jedná o nejčastější formu vstupní ceny. Náklady, které navyšují pořizovací cenu, jsou například clo, pojištění, doprava. Nutno být pozorný, protože do těchto nákladů nelze zařadit náklady na školení pracovníků na obsluhu nového zařízení.
- **reprodukční pořizovací cena**, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou je oceněn majetek, který je vložený do podnikání bezúplatným plněním, nově zjištěný majetek při inventarizaci. Tato cena se používá spíše výjimečně. (Meritum, 2016)
- **vlastními náklady** u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují

k výrobě nebo k jiné činnosti. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Těmito náklady oceňujeme majetek, který je vytvořený vlastní činností podniku. Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo jeho části jsou náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, platby za otevření akreditivu, platby za expertízy, úroky z úvěru, pomocí něhož je majetek pořizován, licence, patenty, náhrady za omezení vlastnických práv. (Meritum, 2016)

Tabulka 2.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Typ dlouhodobého majetku	Způsob ocenění
DNM externě pořízený	Pořizovací cena
DNM vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady
DHM externě pořízený	Pořizovací cena
DHM vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady
Podíly, resp. majetkové cenné papíry (DFM)	Pořizovací cena
Cenné papíry dluhové (DFM)	Pořizovací cena
Pohledávky v podobě poskytnutých záloh a závdavků na DNM, DHM a DFM	Jmenovitá hodnota
DHM, DHM a DFM bezúplatně nabytý	Reprodukční pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností, jehož vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena	Reprodukční pořizovací cena

Zdroj: BRYCHTA, Ivan a kolektiv autorů. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 544 stran. ISBN 978-80-7552-050-0.

Další důležitou součástí je ocenění dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení do doby, než se majetek stane dlouhodobým majetkem. Tyto náklady jsou stanovené v prováděcí vyhlášce § 47 odstavce 1, kde je uveden úplný výčet. Jedná se o:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovacího majetku,
- úroky z úvěrů, pokud se tak účetní jednotka rozhodne,
- průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby aj.

Prováděcí vyhláška § 47 odstavec 2 navíc definuje, které položky nejsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení:

- opravy a údržba,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami aj.

V případě dotace na dlouhodobý majetek, je nutné ocenění snížit o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků, které jsou zahrnuty do ocenění majetku. Oceňování dlouhodobého majetku je možné zvýšit o technické zhodnocení, které je možné odepisovat. (Valouch, 2012)

Hmotný majetek je považován za dlouhodobý hmotný majetek až v okamžiku, kdy je majetek dokončen a je zřejmé, že bude plnit všechny své funkce, ke kterým je určen. Dále musí být splněny podmínky pro zařazení majetku do užívání. Za těchto podmínek je možné zahájit odepisování dlouhodobého hmotného majetku. (Valouch, 2012)

2.3 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze pořídit několika způsoby, které se od sebe liší. Jedno však mají společné. Účetní jednotka musí vždy zjistit všechny náklady, které souvisejí s pořízením majetku, ať se jedná o pořizovací cenu, nebo vlastní náklady, protože se veškeré náklady soustřeďují na kalkulačním účtu po celou dobu pořizování. V okamžiku pořízení dlouhodobého hmotného majetku účtujeme na vrub účtu některé z účtových skupin v účtové třídě 0. Nejčastěji používáme skupinu 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, a v rámci zachování souvztažnosti ve prospěch závazkového, nákladového či jiného účtu, v závislosti na účetním případě a způsobu pořízení majetku, jak uvádí Tab. 2.2. (Novotný, 2016)

Tabulka 2.2 Účtování o pořízení majetku

Způsob pořízení	Účtová skupiny	Příklad účtu	Poznámka
Koupě, úplatné nabytí	32	321	Krátkodobý závazek
Koupě, úplatné nabytí	47	479	Dlouhodobý závazek
Vytvořený vlastní činností	58	586,587,588	Převod vlastních nákladů
Dar a jiný bezúplatný převod	64	648	Zvýšení vlastních zdrojů
Poplatky, služby apod.	21	211	Úhrada v hotovosti

Zdroj: NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 200 s. ISBN 978-80-247-5803-9.

V okamžiku, kdy máme zaznamenány všechny vedlejší pořizovací náklady k majetku, můžeme jej zařadit do užívání. Na vrub účtu v účtové skupiny 02 – *Dlouhodobý majetek odpisovaný* nebo 03 – *Dlouhodobý majetek neodpisovaný* a souvztažně příslušného účtu v účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, jak je uvedeno v ČÚS pro podnikatele.

Pokud při pořízení DHM účetní jednotce nevzniknou žádné náklady, které souvisí s jeho pořízením, tak lze kalkulační účet vynechat a účtovat přímo na vrub účtů dlouhodobého majetku účtových skupin 01 až 03. Příkladem můžeme uvést osobní automobil, u kterého nevzniknou žádné další pořizovací náklady. Podkladem pro účtování o zařazení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení do užívání je interní doklad, například zařazovací protokol. (Novotný, 2016)

2.4 Odepisování majetku

Dlouhodobý majetek se ve výrobním procesu nespotřebovává najednou, dochází k postupnému opotřebení, které je vyjádřené formou odpisu. Odpisy zaokrouhlujeme na koruny nahoru. Dělí se na účetní a daňové odpisy. Prostřednictvím odpisů se část hodnoty dlouhodobého aktiva přesouvá do nákladů. Hlavním důvodem je, aby hodnota aktiva korespondovala s účetní hodnotou aktiva. (Ryneš, 2012)

Odepisování majetku je charakterizováno v § 28 zákona o účetnictví a § 56 prováděcí vyhlášky. Před začátkem samotného odepisování má účetní jednotka povinnost sestavit odpisový plán, ve kterém jsou sestaveny pravidla pro odepisování po celou dobu použitelnosti aktiva. (Valouch, 2012) V odpisovém plánu musí být zvolen způsob odepisování, není možné kombinovat dva způsoby odpisů. Účetní jednotka smí odepisovat pouze nejvýše do nulové

účetní hodnoty aktiva. V rámci českého účetnictví se rozlišují odpisy výkonové a časové. Důležité je, aby výše odpisu byla nejvěrnějším obrazem skutečného opotřebení majetku. (Ryneš, 2012)

Odpisy tedy chápeme jako odhad částky, která je vyjádřena jako náklad a co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, které toto aktivum dané účetní jednotce přináší. Souhrn za celou dobu používání majetku nazýváme oprávky. Rozdíl mezi vstupní cenou majetku a oprávkami rozumíme zůstatkovou cenu. (Strouhal, 2014)

$$\text{oprávky} = \sum \text{odpisů} \quad (2.1)$$

$$\text{zůstatková cena} = \text{pořizovací cena} - \text{oprávky} \quad (2.2)$$

Při vyplňování výkazu Rozvaha uvádí účetní jednotka pořizovací cenu do sloupce brutto, oprávky zapíšeme do sloupce korekce a zůstatková cena je uvedena ve sloupci netto hodnoty. Účetní jednotka účtuje vždy o účetních odpisech. Daňové odpisy informují účetní jednotku o uznatelné výši odpisů. V případě, že účetní odpisy převyšují výši daňových odpisů je nutná korekce v daňovém přiznání, jak uvádí Tab. 2.3. Účetní jednotka musí přičíst hodnotu převyšující daňové odpisy jako položku zvyšující základ daně. Některé účetní jednotky si snaží zjednodušit situaci tím, že si vypočítají daňové odpisy a považují se zároveň za účetní odpisy. Tímto ovšem poruší zásadu věrného a poctivého zobrazení. (Strouhal, 2014)

Tabulka 2.3 Odlišnost účetních a daňových odpisů

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	
Účetní odpisy = daňové odpisy	Daňový základ není třeba upravit.
Účetní odpisy > daňové odpisy	Daňový základ navýšíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (+rozdíl).
Účetní odpisy < daňové odpisy	Daňový základ snížíme o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (- rozdíl).

Zdroj: RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2015*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2015. ISBN 978-80-247-5497-0.

2.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy stanoví účetní jednotka na základě pravdivého reálného ocenění majetku a jeho opotřebení v důsledku užívání majetku. Účetní odpisy vyjadřují nejen mechanické opotřebení majetku, ale také morální opotřebení. Pod tímto pojmem se skrývá zastarávání v důsledku vývoje nových technologií. Tyto odpisy dělíme na časové nebo výkonové odpisy. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru, jak uvádí ČÚS 13.

Hmotný majetek odpisují tyto účetní jednotky (Brychta, 2016):

- mají vlastnické právo k tomuto majetku,
- které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků,
- které jej používají v těchto případech:
 - smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,
 - kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
 - v dalších případech stanovených právními předpisy – při nájmu podniku nebo jeho části, kdy je ze smlouvy nájemce oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej,
- jiná osoba než vlastník majetku, pokud se jedná o:
 - technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele,
 - technické zhodnocení majetku pořízovaného formou finančního leasingu, a to se souhlasem leasingové společnosti.

Povinnost odepisovat hmotný a nehmotný majetek vzniká účetní jednotce na základě § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle kterého je nutné, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na to, zda výsledkem hospodaření podniku za účetní období bude zisk nebo ztráta.

Jak uvádí Rubáková (2015) u účetních odpisů má účetní jednotka odepisovat po dobu skutečného používání. Příkladem je majetek, který zařadíme do užívání v listopadu, účetní odpisy uplatňujeme pouze za 2 kalendářní měsíce. Na rozdíl daňové odpisy můžeme uplatnit za celý rok, i za předpokladu, že by byl majetek užíván jen jeden měsíc. Stejná situace nastane i v případě vyřazování dlouhodobého majetku.

Podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují snížení hodnoty majetku odpisy majetku, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku. (Valouch, 2012)

Z hlediska účetního odepisování dlouhodobého majetku musíme správně určit, který majetek lze účetně odepisovat a který nikoli. Složky majetku, které nelze odepisovat vymezuje § 56 odst. 10 prováděcí vyhlášky. Dle toho ustanovení se neodepisují:

- a) pozemky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- c) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- d) finanční majetek,
- e) zásoby,
- f) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- g) pohledávky,
- h) preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Tyto položky nelze odepisovat. Ostatní majetkové složky jsou v zásadě odepisovatelným majetkem. V zásadě se dá říci, že odepisovaným majetkem je hmotný a nehmotný majetek, který není vyloučen z odepisování. Na základě prováděcí vyhlášky § 56 můžeme odepisovaný majetek definovat jako:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odepisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- b) technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odepisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- c) technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- d) ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,

- e) soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- f) preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonu.

Dlouhodobý nehmotný majetek a odepisovaný dlouhodobý hmotný majetek odepisujeme z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví, během celé doby své použitelnosti. Průběh používání může být vyjádřen ve vazbě na čas nebo na výkony.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný lze dle Hinke (2013) zařadit:

- nemovitosti bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění – jedná se o stavby, budovy, haly, byty a nebytové prostory, důlní, vodní a jiná stavební díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť a technické rekultivace,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením – stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář a předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- pěstitelské celky trvalých porostů – vinice, chmelnice bez nosných konstrukcí, ovocné stromy a keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na ha,
- dospělá zvířata a jejich skupiny – bez ohledu na výši ocenění – plemenná zvířata, tažná zvířata a další zvířata hospodářsky využívaných chovů,
- jiný DHM – bez ohledu na výši ocenění – jedná se o nerostná ložiska a oceňovací rozdíl k nabytému majetku (tato položka je tvořena kladným nebo záporným rozdílem mezi oceněním podniku nebo jeho části v rámci přeměn společnosti).

Funkce účetních odpisů je:

- nákladová – přenáší hodnotu dlouhodobého majetku do hodnoty produkce,
- střádací – představuje akumulace peněžních prostředků na reprodukci dlouhodobého majetku, které se získávají v tržbách za realizované výkony,
- oceňovací – umožňuje reálné ocenění dlouhodobého majetku, tzn. výpočet zůstatkové ceny. (Rubáková, 2015)

Lineární odpisy

Jedná se o nejjednodušší techniku v oblasti účetních odpisů. Odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba životnosti, tzn. počet let odepisování}} \quad (2.3)$$

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů se doporučuje k majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při tomto druhu odpisů je v každém roce odepisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny majetku. V případě, že bude majetek pořízen v průběhu účetního období, bude nutno spočítat příslušnou část odpisu týkající se daného účetního období. (Valouch, 2012)

Zrychlené odpisy

Součástí zrychlených odpisů je například metoda DDB (Double-Declining-Balance Metod) a SYD (Sum-of-the-Years-Digits). U DDB metody vypočte účetní jednotka procento DDP, které se určí jako součin míry zrychlení a podílu 100 s počtem let použitelnosti aktiva. Tímto procentem se dále násobí neodepsaná hodnota aktiva. Nevýhodou této metody je nebrání úvahu zbytkové hodnoty.

U SYD musí účetní jednotka sestavit zlomek, kde v čitateli je konkrétní rok použitelnosti a ve jmenovateli suma let použitelnosti aktiva. Tímto vypočteným zlomkem je násobena odepsatelná částka, touto částkou je myšlena pořizovací cena snižovaná o zbytkovou hodnotu. (Hlinke, 2013)

Výkonové odpisy

Tento typ odpisů se využívá, když je opotřebení dlouhodobého majetku závislé na jeho využití. Výše odpisu se stanoví jako poměr vstupní ceny a kapacity:

$$\text{odpis/jednotku} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{kapacita}} \quad (2.4)$$

Výkonové odpisy se stanoví podle množství produkce, vykázaného využití například spotřebované kilowatthodiny, ujeté kilometry nebo tunokilometry.

2.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se odepisují v rovnoměrném rozložení vstupní ceny, dle § 32 zákona o daních z příjmů, přičemž odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou časovými odpisy a odepisují se:

- 18 měsíců odepisujeme audiovizuální dílo,
- 36 měsíců se odepisuje software a nehmotné výsledky vědy a vývoje,
- 60 měsíců se odepisuje zřizovací výdaje,
- 72 měsíců ostatní nehmotný majetek v souladu se zákonem o dani z příjmů.

Nelze opomenout, že pro nehmotný majetek platí i některá ustanovení zákona o dani z příjmů určené pro hmotný majetek. Týká se to především zahájení odepisování v případě časových odpisů u nehmotného majetku.

U časových odpisů se daňově odepisuje počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odepisování, které jsou uvedeny v § 30 odstavec 7 zákona o dani z příjmů. Je nutné zdůraznit, že účetní jednotka smí poprvé uplatnit odpis v měsíci následujícím. Tím nutně vznikne rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy vlivem časového posunu daňového odpisu.

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není zcela totožný s pohledem účetním. Zákon o dani z příjmů nedefinuje pojem dlouhodobý majetek, hovoří pouze o hmotném a nehmotném majetku. Podle § 26 odstavce 2 zákona o dani z příjmů se hmotným majetkem rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky se zvláštním předpisem,
- stavby, s výjimkou:
 - provozních důlních děl,
 - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa,
 - oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti,

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v § 26 odst. 9 zákona o dani z příjmů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 zákona o dani z příjmů. (Valouch, 2012)

Daňové odpisy hmotného majetku se řídí zákonem o dani z příjmů, který určí maximální částku odpisu. V prvním roce je nutné zařadit hmotný majetek do odpisové skupiny, které jsou určeny v zákonu o dani z příjmů v § 30. Doba odepisování je uvedena v Tabulce 2.4.

Tabulka 2.4 Doba odepisování

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon o dani z příjmů § 30

Poplatník provádí rovnoměrné (podle § 31 zákon o dani z příjmů) nebo zrychlené odepisování (podle § 32 zákon o dani z příjmů). Způsob odepisování si určí sama účetní jednotka. Tento způsob odepisování není možné měnit.

Česká legislativa umožňuje účetní jednotce zvolit metodu komponentního odepisování majetku. Tato metoda počítá se situací, že některé druhy majetku jsou tvořeny z více částí, které mají rozdílnou dobu životnosti, proto není vhodné, aby byly odepisovány zároveň s celkem, protože by bylo porušeno pravidlo věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví.

V případě, že DHM obsahuje takovou část, jejichž ocenění je významné v poměru s výši celého majetku a její doba použitelnosti je odlišná, je vhodné použít metodu komponentního odepisování. Daná část je nazvána komponentou a je odepisována samostatně, jak uvádí zákon o účetnictví a prováděcí vyhláška.

Hmotný majetek se odepisuje nejvýše do vstupní nebo zvýšené vstupní ceny. Účetní jednotka zde může brát v úvahu též zbytkovou hodnotu aktiva, jedná se o kladnou odhadovanou částku, kterou by mohla účetní jednotka získat prodejem majetku v okamžiku jeho

předpokládaného vyřazení. Za těchto okolností pak musí účetní jednotka upravit odpisový plán, aby se zůstatková cena se souhrnem odpisů rovnala původní výši ocenění tohoto majetku v účetnictví. Všechn odepisovaný majetek nebo jeho části se odepisuje postupně v průběhu používání z hodnoty jeho ocenění, které je evidováno v účetnictví. Faktory, které ovlivňují dobu použitelnosti aktiv, jsou fyzické opotřebení, morální opotřebení a mnoho dalších vlivů, jako je například legislativní restrikce nebo technologický pokrok. (Ryneš, 2012).

Určení odpisové skupiny

Účetní jednotka zařadí majetek podle přílohy k zákonu o daních z příjmů do odpisové skupiny. Podle zařazení majetku zjistíme, kolik let jej bude účetní jednotka odepisovat.

Tabulka 2.5 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Příklady
1	Kancelářské stroje a zařízení kromě počítačů a periferních zařízení, plastové kancelářské nebo školní potřeby, ruční mechanizované nástroje, elektrické přístroje pro telefony .
2	Drobné kovové obaly, spotřební elektronika, elektrická osvětlovací zařízení, osobní automobily, přívěsy a návěsy, kontejnery, prodejní automaty, motorová vozidla nákladní, ostatní dopravní prostředky a zařízení, nábytek.
3	Montované stavby z betonu, věže a příhradové stožáry ze železa nebo oceli, kotle k ústřednímu topení, schopné dodávat jak teplou vodu, tak i nízkotlakou páru, vzduchová čerpadla nebo vývěvy.
4	Budovy výrobní pro energetiku, průmyslové komíny chemických podniků, konstrukce vinic, stavby elektráren.
5	Fontány, podzemní stavby pro energetiku, dráhy lanové pozemní bezkolejové pro těžbu surovin a dopravu nákladů.
6	Budovy pro společenské a kulturní účely, budovy administrativní, budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, s prodejní plochu větší než 2 000 m ² .

Zdroj: Příloha zákona o dani z příjmů

Rovnoměrné odpisy

Odpis dlouhodobého majetku se pomocí rovnoměrného odepisování za zvolení zdaňovací období ve výši setiny součinu jeho pořizovací ceny a dané roční odpisové sazby. Odpis vypočítáme tedy podle vzorce:

$$\text{odpis} = \text{pořizovací cena} \cdot \frac{\text{roční odpisová sazba}}{100} \quad (2.5)$$

Roční odpisové sazby (Tabulka 2.6) při rovnoměrném odepisování hmotného majetku jsou uvedeny v § 31 zákona o dani z příjmů:

Tabulka 2.6 Roční odpisované sazby

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba v %		
	V 1. roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou VC
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zrychlené odpisy

Zrychlenému způsobu odepisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny jednotlivé koeficienty pro zrychlené odepisování podle § 32 zákona o dani z příjmů:

Tabulka 2.7 Koeficienty pro zrychlené odepisování

Koeficient pro zrychlené odepisování			
Odpisová skupina	1. rok odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou VC
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

V prvním roce odepisování se odpis stanoví jako podíl jeho vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odepisování platného v prvním roce odepisování. V dalších zdaňovacích obdobích se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování a počtem let, po které byl již odepisován. Na začátku se odepíše větší částka odpisů, proto zrychlené odepisování.

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro zrychlený odpis v prvním roce}} \quad (2.6)$$

$$\text{odpisy v dalších letech} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let, po které bylo odepisováno}} \quad (2.7)$$

2.4.3 Metoda komponentního odepisování

Od roku 2010 je možnost odepisovat dlouhodobý majetek podle jeho velmi významných komponent, jak uvádí § 56 a prováděcí vyhlášky. Komponentní odepisování je možné aplikovat na majetek, který má účetní jednotka zařazený do používání. (Strouhal, 2014)

2.5 Postup účtování odepisování DHM a DNM

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek podléhá odepisování. Odpisy se účtují na vrub nákladového účtu 551 - *Odpisy*, které jsou součástí provozních nákladů, ve prospěch skupiny 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* nebo skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku*.

Účetní jednotka zaznamenává v účetnictví účetní odpisy. Některé účetní jednotky kalkulují z rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy odloženou daň. (Strouhal, 2014)

2.6 Technické zhodnocení

Mezi účetnictvím a daněmi existuje celá řada rozdílů, které souvisí s uznatelností účetních nákladů v oblasti daní. Odlišný přístup k nákladům a výnosům vyžaduje, aby účetní jednotka zjistila všechny relevantní skutečnosti k zajištění správného zaúčtování a správného vykázání daní. Složitost vzájemných propojení je znázorněna v Tabulce 2. 8. Účetní limity vychází z prováděcí vyhlášky, daňové limity na základě zákona o dani z příjmů. Kromě limitů pro technické zhodnocení dlouhodobého majetku je podstatné vědět, o jaké práce se jedná z hlediska věcného obsahu. Jsou to dokončení nástavby, přístavby, rekonstrukce a modernizace. Věcnost technického zhodnocení si je v definici účetní (§ 47 odst. 4) a daňové (§ 32 a odst. 6,

§ 33 odst. 1) velmi blízké. Pokud nedojde k naplnění věcného obsahu u provedených prací na dlouhodobém majetku, nemluvíme zde o technickém zhodnocení, nýbrž o opravě. Definice opravy nalezneme v § 47 odst. 2 písm. a) prováděcí vyhlášky. Uvádí se zde, že *opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.* Výdaje za práce charakteru opravy účtuje účetní jednotka přímo do nákladů a není zde žádný finanční limit, protože je rozhodující věcný obsah.

Účetní jednotka může rozhodnout o tom, že nákladu charakteru technického zhodnocení nepřevyšující limity, budou přesto považovány za technické zhodnocení a budou účtovány na účet dlouhodobého majetku, tzn. na účet v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný. (Novotný, 2016)

Tabulka 2.8 Finanční limity složek DM dle účetních a daňových předpisů

Text	Účetní limit	Daňový limit
Zařazení do DHM	Dle rozhodnutí ÚJ §6 odst. 1	60 000 Kč § 32a odst. 1 písm. b)
Zařazení do DHM – pozemky, budovy a stavby	Bez ohledu na výši § 7 odst. 1 a 2	Bez ohledu na výši ocenění § 26 odst. 2 písm. b) a c)
Zařazení do DHM – hmotné movité věci a jejich soubory	Dle rozhodnutí ÚJ § 7 odst. 3 písm. b)	40 000 Kč § 26 odst. 2 písm. a)
Zařazení pro TZ na DNM	Jako zařazení DNM ÚJ § 6 odst. 2	40 000 Kč § 32a odst. 6
Zařazení pro TZ na DHM – stavby	Při významné hodnotě ve vztahu k pořizovací ceně - § 47 odst. 4	40 000 Kč § 33 odst. 1
Zařazení pro TZ na DHM – hmotné movité věci a jejich soubory	Dle rozhodnutí ÚJ pro zařazení DHM § 47 odst. 4	

Zdroj: NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 200 s. ISBN 978-80-247-5803-9.

Technické zhodnocení je specifickým druhem majetku. V praxi se jedná o velmi komplikovanou oblast. Poplatníci zaměňují pojmy technické zhodnocení s opravou nebo údržbou. Technické zhodnocení je definováno v zákoně o dani z příjmů jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období 40 000 Kč. U technického zhodnocení je nutné vše řádně zdokumentovat od činností před provedením TZ i po provedení TZ. Forma dokumentace – důkazů podle § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, musí hlavně přesvědčit správce daně.

Technickým zhodnocením se rozumí:

- v případě stavebních úprav, jakákoliv změna vnitřní dispozice,
- v případě rekonstrukce, změna účelu nebo jakákoliv změna či úprava technických parametrů,
- v případě modernizace, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku vzhledem k původnímu stavu majetku. (Pelikánová, 2016)

U technického zhodnocení mohou nastat tyto různé situace, jak uvádí zákon o dani z příjmů.

Technické zhodnocení vlastního majetku:

- v 1. roce odepisování je součástí vstupní ceny majetku,
- v dalších letech se zvýší vstupní cena a dochází ke změně v postupu odepisování, u DNM se promítá do ocenění, mění se režim odepisování,
- v případě, že není provedeno na majetku vymezeným zákonem, vzniká kategorie jiného majetku, která se bude odepisovat samostatně,
- technické zhodnocení na nemovité kulturní památce se odepisuje jako jiný majetek rovnoměrně 15 let, u nemovitých kulturních památek se každé technické zhodnocení odepisuje samostatně.

Technické zhodnocení pronajatého majetku včetně finančního leasingu:

- pokud je uzavřena smlouva s odpisovatelem o provedení, úhradě a odepisování technického zhodnocení, vzniká jiný majetek a odepisuje se,
- pokud není uzavřena smlouva s odpisovatelem, technické zhodnocení účtuje poplatník jako nedaňové náklady.

Technické zhodnocení hrazené budoucím nájemcem – při případných pochybnostech s určením technického zhodnocení může poplatník požádat o závazné posouzení místně příslušného správce daně, podání žádosti je zpoplatněno správním poplatkem 10 000 Kč. (Pelikánová, 2016)

Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny aktiva, ke kterému dochází z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis majetku stanoví ze změněné vstupní ceny při zachování platné sazby podle § 31 nebo § 32 zákona od ani z příjmů.

Technické zhodnocení je účetní jednotkou účtováno v účtové skupině 0 – Dlouhodobý majetek. Jeho hodnota buď zvyšuje cenu, v níž byl majetek oceněn v účetnictví, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno, nebo tvoří samostatnou položku, která se promítne v účetnictví na účtech Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek nebo Ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

V praxi je pro účetní jednotku velmi obtížné odlišit rekonstrukce a modernizace od oprav a udržování. Důležitou pomůckou může být, že rekonstrukce se projeví pouze změnou účelu nebo technických parametrů majetku. Modernizací chápeme rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Technické zhodnocení je u jednotlivého majetku, které nepřekročí částku 40 000 Kč za běžné účetní období, se účtuje do nákladů na účty 548 – *Ostatní provozní náklady* (v případě, že se jedná o hmotný majetek) nebo 518 – *Ostatní služby* (v souvislosti s nehmotným majetkem). (Novotný, 2016)

2.7 Vyřazení DHM a DNM

Vyřazení DHM a DNM upravuje Český účetní standard 13. Při vyřazení je důležité, zda se jedná o dlouhodobý majetek odpisovaný nebo neodpisovaný, ale pro oba způsoby platí, že účetní jednotka musí vyhotovit průkazný doklad (vyřazovací protokol, škodní protokol apod.).

Jak uvádí Novotný (2016), pokud se jedná o odepisovaný hmotný majetek a technické zhodnocení, pak:

- skutečné vyřazení v ocenění (pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena), na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve

prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek* a 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*,

- Zůstatková cena ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 - *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* a na vrub příslušného nákladového účtu v závislosti na způsobu vyřazení, jak je uvedeno v Tabulce 2.9.

Tabulka 2.9 Formy vyřazení majetku

Vyřazení	Skupina	Příklad účtu
Prodej	54x	541
Likvidace	55x	551
Bezúplatný převod	54x	543
Škoda nebo manko	54x	549
Převod z podnikání do osobního užívání	49x	491

Zdroj: NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 200 s. ISBN 978-80-247-5803-9.

Vyřazení neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se účtuje na vrub shodných nákladových účtů jeho zůstatková cena u odpisovaného dlouhodobého majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* (např. 031 - *Pozemky*). (Novotný, 2016)

Při prodeji aktiva se zůstatková cena odepisuje jednorázově na vrub účtu 541 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. Výnos z prodeje dlouhodobého majetku se účtuje ve prospěch výnosového účtu 641 – *Tržby z prodeje DNM a DHM*.

V případě likvidace dochází k demontáži majetku, odvozu apod., tyto náklady jsou účtovány účetní jednotkou do účtové skupiny 54, například na účet 548 – *Ostatní provozní náklady*. Ze zlikvidovaného majetku může zůstat určitý zbytek ve formě šrotu nebo náhradního dílu, vzniknou provozní výnosy v účtové skupině 64 (například 648 – *Ostatní provozní výnosy*). Likvidace se účtuje shodně jako při škodě, tj. na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 (například účet 549) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. (Novotný, 2016)

V případě vyřazení v důsledku škody nebo manka se zůstatková cena účtuje na vrub účtu 549 – *Manka a škody*. Dojde-li k vyřazení následkem zaviněných škod a ztrát, účetní jednotka předepíše zaměstnanci škodu k úhradě a zaúčtuje do výnosů. Do výnosů se účtují také náhrady vyplacené od pojišťovny.

Analytické účty

Základní evidenční jednotkou je složka dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (známým označení je inventární předmět), aby byla zajištěna jeho identifikace. Každá evidenční jednotka má svoji inventární kartu. Informace o jednotlivých složkách na kartě musí obsahovat:

- název a popis majetku, popřípadě jeho číselné označení,
- datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání,
- datum zaúčtování na příslušný majetkový účet,
- ocenění a zvolený způsob účetního a daňového odepisování, včetně ročních sazeb a částek za zdaňovací období,
- datum a způsob vyřazení

Podkladem pro záznamy na analytických účtech jsou zápisy o převzetí dlouhodobého majetku a zápisy o jeho vyřazení. (Rubáková, 2015)

3 Vymezení dlouhodobého majetku v kontextu IAS/IFRS

Koncepční rámec uvádí, že každá účetní položka, která je identifikovaná jako aktivum, vznikla na základě minulé skutečnosti a předpokládá se, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch. Aby bylo možné vykázat aktivum v rozvaze, musí být spolehlivě ocenitelné a jeho ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý. (Dvořáková, 2014)

Mezinárodní účetní standardy nevymezují pojem dlouhodobý majetek tak striktně jako česká legislativa. Dlouhodobá aktiva jsou upravována několika standardy. Nejdůležitějším standardem upravující tuto problematiku je IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Tento standard se zabývá hmotnými aktivy, které jsou pořízeny účetní jednotkou k běžné činnosti. IFRS hovoří též o aktivech, které svou definicí vyhovují IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, ale jsou natolik specifické, že jsou pro ně vytvořeny vlastní standardy. IAS 16 je stěžejním standardem, který upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou. (Strouhal, 2009)

Tyto složky dlouhodobého majetku dle IAS 16 jsou řešeny standardy:

- *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*,
- *IAS 41 – Zemědělství*, upravující biologická aktiva,
- *IAS 40 – Investice do nemovitostí* – rozebírající nemovitosti za účelem dosažení příjmů tzn. nájmu nebo kapitálového zhodnocení,
- *IAS 2 – Zásoby* – standard, který se zabývá běžně pořízenými pozemky, budovami a zařízeními, které jsou drženy účetní jednotkou za účelem dalšího prodeje,
- *IAS 17 – Leasing* – upravuje aktiva pořízená formou leasingu.

3.1 Členění dlouhodobého majetku

Dlouhodobá aktiva zahrnují:

- (dlouhodobá) hmotná aktiva, zahrnující pozemky, budovy a zařízení,
- (dlouhodobá) nehmotná aktiva, patenty, licence, koncese, goodwill apod.,
- (dlouhodobá) investice, jako jsou peněžní a nepeněžní vklady do vlastního kapitálu jiných podniků, dlouhodobě držené dluhově cenné papíry, pozemky a budovy určené k vlastnímu užívání v běžné hospodářské činnosti, dlouhodobě poskytnuté půjčky apod.,

- jiná dlouhodobá aktiva (např. dlouhodobé pohledávky, předplacené náklady na více období aj.) (Kovanicová, 2012)

3.2 Oceňování majetku dle IFRS

Specifika oceňovacích problémů se odvíjí od momentu, ve kterém oceňování provádíme, jak uvádí Dvořáková (2014). Klíčovými momenty, kdy dochází k oceňování, jsou oceňování při rozpoznání aktiv či závazků, oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků a oceňování při pozbytí aktiv, respektive úhradě závazků. Oceňování aktiv v okamžiku jejich rozpoznání je spjato se způsobem jejich nabytí. Aktiva může účetní jednotka pořídit nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně a zvláštním případem je pořízení aktiva směnou. Již v okamžiku pořízení aktiva může účetní jednotka oceňovat aktivum na bázi individuálních pořizovacích výdajů nebo ve fair value, která je cenou, za kterou by bylo možno pořídit aktivum ke dni ocenění v nezávislé transakci na aktivním trhu. (Kovanicová, 2012)

V případě nákupu vychází ocenění z pořizovacích nákladů (cost), které je nutné vynaložit, aby bylo možné využít efekt, který je potenciálně obsažený v nakupovaném aktivu, tedy k tomu, aby bylo aktivum připraveno pro použití. V okamžiku, kdy aktivum splňuje veškeré podmínky užití a je na místě, kde bylo jeho užití zamýšleno, přestane být hodnota aktiva dále zvyšována o další náklady související s užíváním či skladováním jednotlivého aktiva, výjimku tvoří technické zhodnocení aktiva. Výhodou tohoto ocenění, které je používáno v praxi nejčastěji, je, že se jedná o průkaznou částku, založenou na konkrétní, uskutečněné tržní transakci. (Dvořáková, 2014).

Zvláštním případem je pořízení aktiva směnou. V tomto případě musí být posuzována směnná transakce, zda splňuje komerční povahu, tzn. peněžní toky očekávané od získaného aktiva jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum nebo v důsledku směny se změní očekávané přínosy z určité podnikatelské činnosti a výše uvedené rozdíly významně ovlivňují fair value směňovaných aktiv. Na základě takové transakce vzniká účetní jednotce zisk nebo ztráta, z toho důvodu se jedná o komerční transakci.

Aktiva vyrobená či vyráběná jsou nejčastěji oceňována na základě ocenění na výrobu vynaložené spotřeby. Oceňujeme tedy vlastními náklady výroby, kdy IFRS užívá termín costs. U vyrobeného aktiva bývá vazba k tržnímu ocenění zprostředkovaná a váže se k pořizovacím nákladům aktiv, které byly při výrobě spotřebovány či opotřebovány. Mezi samotným

pořízením a spotřebou může být určitá časová prodleva, která je v případě dlouhodobých aktiv velmi významná. Tato cena je tedy již cenou, která je historická, protože je využita k ocenění nabývaného aktiva. Když oceňujeme na bázi vlastních nákladů, promítá se v ocenění i ocenění spotřebovaných aktiv pořizovaných v různých obdobích, což vede k nesourodosti sčítaných položek. Dalším problémem bývá alokace nepřímých nákladů do ocenění vyráběných aktiv, což je řešeno v rámci IAS 2 – Zásoby.

Obecně můžeme východiska pro zjištění pořizovacích nákladů shrnout následovně:

- výrobní náklady – do hodnoty aktiv zařadíme jen účelně vynaložené náklady, není umožněno zvýšit ocenění o náklady neproduktivně vynaložené,
- správní režie – do ocenění je zahrnuta jen ve výjimečných případech, když účetní jednotka prokáže účelovou vazbu konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva,
- odbytová režie – do hodnoty ocenění nesmí být v žádném případě zohledněna, byť by pro účely vnitropodnikového řízení a rozhodování byla jejich aktivace užitečná.

Aktiva bezúplatně nabytá jsou oceňována na bázi odhadu jejich tržní ceny ke dni pořízení. Zvyšuje se zde míra neurčitosti v ocenění aktiv i možnost průniku subjektivních manipulací do ocenění pořizovaného aktiva. (Dvořáková, 2014)

Realizovaná hodnota – aktivum je oceněno v peněžní částce, kterou by bylo možné získat jeho standardním prodejem v době, kdy se prodej má uskutečnit. Jestliže od realizovatelné hodnoty odečteme odhadnutou výši přímých nákladů, které jsou spojeny s jeho prodejem, obdržíme čistou realizovatelnou hodnotu. V České republice se s touto hodnotou běžně setkáváme, používá se pod pojmem čistá prodejní cena. (Kovanicová, 2012)

Současná hodnota – aktivum je oceněno v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které za normálních podmínek daná položka aktiv podle očekávání přinese. Pracuje se zde s časovou hodnotou peněz. K odúročení se používá tržní úroková míra působící v době, kdy se aktivum oceňuje. (Kovanicová, 2012)

Reálná hodnota – rozumí se částka, za niž by bylo možno vyměnit aktivum nebo vyrovnat závazek za obvyklých podmínek mezi obeznámenými, k transakci ochotnými a nespřízněnými partnery. Běžné podmínky jsou chápány tak, že se jedná o transakci, která není

z přinucení ani není likvidačním prodejem. Obchoduje-li se s aktivem, které se má ocenit reálnou hodnotou na aktivním a likvidním trhu je jeho reálnou hodnotou jeho tržní cena. Za předpokladu, že není tato cena k dispozici, je nutné učinit nejprve odhad na bázi tržní ceny obdobného aktiva, nebo odhadnout hodnotu pomocí vyvinutých oceňovacích modelů. Pokud oceňujeme závazky, platí obecná zásada, že jejich ocenění by mělo být v souladu s principy přijatými pro oceňování podnikových aktiv. (Kovanicová, 2012)

Fair value – je cena, která by mohla být ke dni ocenění obdržena při prodeji aktiva nebo zaplacená při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu. Jedná se tedy o cenu, která by mohla být sjednaná v transakci za běžných tržních podmínek. Běžná tržní transakce je chápána jako hypotetická transakce, která by mohla být uskutečněna mezi nezávislými, informovanými a ke koupi svolnými stranami k datu ocenění. Tato definice fair value je uvedena ve standardu IFRS 13. Jedná se o ocenění na tržním základě, nikoliv o ocenění na základě konkrétních podmínek účetní jednotky. Definice nám upřesnila, že se jedná o cenu z pohledu prodávajícího nebo osoby, která závazek uhrazuje. Jedná se tedy o vypořádací cenu – obvykle je pro tento typ ocenění použit výraz z anglického jazyka exit price. Tímto požadavkem došlo ke sjednocení přístupu, ke zjištění fair value mezi IFRS a US GAAP, kde je fair value deklarována explicitně jako exit price. Tohle upřesnění je stěžejní pro ocenění nefinančních aktiv, kdy dochází k velkým odlišnostem mezi vstupní cenou a cenou prodejní. Fair value musí vycházet z cen konkrétního trhu. IFRS 13 neumožňuje vstup transakčním nákladům do ocenění fair value, protože nevyjadřuje specifika aktiva nebo dluhu, ale spíše konkrétní specifika uskutečněné transakce. Z transakčních nákladů IFRS 13 vylučuje dopravné. (Dvořáková, 2014)

Metoda amortizovaných nákladů

Tato metoda je často využívána například pro účely, zda nedošlo ke snížení hodnoty aktiv, současná hodnota je užívána jako nástroj určení fair value, není-li dostupná tržně určená cena. Závazky a pohledávky držené do splatnosti jsou oceňovány zásadně v odúročené hodnotě, a to kontinuálně od okamžiku svého vzniku. Ocenění odúročenou hodnotou budoucích peněžních toků prostřednictvím zjištěného vnitřního výnosového procenta, které se používá k ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a ostatních finančních nástrojů držených do splatnosti, je označováno jako metoda amortizovaných nákladů nebo jako metoda zůstatkové ceny. (Dvořáková, 2014)

3.3 IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv

Cílem standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zabezpečila, že její aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně ziskatelná částka. V případě, že je aktivum vedeno v částce převyšující zpětně ziskatelnou částku, převyšuje-li jeho účetní hodnota částku, která bude zpět získána prostřednictvím užívání nebo prodeje aktiva, dojde k takové situaci, že je aktivum popsáno jako aktivum se sníženou hodnotou, a tento standard požaduje, aby účetní jednotka uznala ztrátu ze snížení hodnoty. Tento standard také specifikuje, kdy má účetní jednotka zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva a stanoví požadavky na zveřejnění.

IAS 36 se vztahuje na všechna aktiva s výjimkou:

- zásob,
- nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení,
- odložených daňových pohledávek,
- aktiv vzniklých na základě plánu zaměstnaneckých požitků,
- finančních aktiv, s výjimkou podílů v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společných podniků,
- investic do nemovitostí a biologických aktiv, pokud jsou oceňovány ve fair value,
- odložených akvizičních nákladů,
- nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních prací pojišťovatele aktiv, pokud jsou oceňovány ve fair value,
- odložených akvizičních nákladů,
- nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojišťovatele v rámci pojistných smluv,
- dlouhodobých aktiv určených k prodeji.

Tento standard se nepoužije na finanční aktiva spadající pod rozsah IAS 39, na investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou v souladu s IAS 40, nebo na biologická aktiva vztahující se k zemědělské činnosti, která jsou oceňovaná reálnou hodnotou mínus prodejní náklady v souladu s IAS 41. Tento standard se však použije na aktiva, která jsou zachycena v přeceněné hodnotě (tj. reálné hodnotě) v souladu s dalšími standardy, jako je například model přecenění v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

Při posuzování, zda existuje náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující náznaky:

- tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání,
- během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do nějž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti,
- tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku,
- účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace,
- je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva,
- během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou,
- je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

Mezinárodní standardy operují s pojmem zpětně získatelná částka, která je definovaná v IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva a představuje určitou kombinaci oceňovacíchází. Zpětně získatelnou částkou se rozumí vyšší ze dvou hodnot, tj. z čisté prodejní ceny aktiva a z jeho hodnoty užívání. Čistou prodejní cenou je myšlena částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi nezávislými stranami, snížená o náklady na prodej. Hodnotou z užívání se rozumí současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, jež poplynou jednak z užívání aktiva a jednak z jeho prodeje či pozbytí na konci doby jeho použití.

Ke ztrátě, která vznikla z důvodu snížení hodnoty aktiva, dochází, pokud účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Tato zpětně získatelná částka je vyšší buď z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej, nebo z hodnoty z užívání, tzn. současné hodnoty budoucích peněžních toků aktiva. Ztrátu, která vznikla z důvodu snížení hodnoty aktiva, vykáže účetní jednotka v nákladech. Pokud se stane, že je aktivum v účetnictví vedeno v přeceněné částce na reálnou hodnotu, potom se může ztráta nejdříve promítnout do vlastního kapitálu

a poté do nákladů. V případě, že důvody, které vedly ke snížení hodnoty aktiva pominuly, lze tuto ztrátu zrušit s výjimkou goodwillu. (Jílek, 2013)

3.4 Odpisy

Každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory bez ohledu na to, zda je účetní jednotka vlastní nebo zda je předmětem finančního leasingu. Významná komponenta může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodnou s dobou použitelnosti a odpisovou metodou aktiva, ale může být vyčíslena jiná doba použitelnosti.

Odpisy se v každém období zachycují ve výsledovce, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva. Odpisy jsou podle IFRS chápány jako systematická alokace pořizovací ceny majetku do nákladů či pořizovací ceny vyráběných aktiv. Projeví se ve výsledku hospodaření jako nákladová položka, pokud nevstoupí do hodnoty jiného vyráběného aktiva. Účetní jednotka začíná aktivum odepisovat až ve chvíli, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odpisy mohou být zastaveny v případě, že bylo aktivum prodáno, zlikvidováno nebo v souladu s podmínkami IFRS 5, kdy je aktivum zařazeno mezi aktiva držena k prodeji. V případě, že aktivum není účetní jednotkou využíváno, nedá se odepisování přerušit. Standard nám umožňuje agregovat položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné. Tyto položky účetní jednotka sleduje a odepisuje je jako celek, jednotlivé části tohoto celku jsou v případě potřeby oceněny průměrnou cenou. Pro účely odpisování je nutno desagregovat aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti, v případě, že je část aktiva významná, a tyto části odepisovat odděleně. (Dvořáková, 2014)

Účetní jednotka je povinna desagregovat pro účely odepisování aktiva na více částí (komponentní přístup), pokud mají jednotlivé významné části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti. Standardy uvádí, že součásti s rozdílnou použitelností se sledují a odepisují odděleně. (Dvořáková, 2014)

Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv v jednotlivých obdobích závisí:

- na výši vstupní ceny aktiva (ocenění na základě pořizovací ceny nebo fair value) a případně na stanovené zbytkové hodnotě aktiva,

- na délce použitelnosti, která může být určena v závislosti na čase, na předpokládaném celkovém výkonu nebo jako nezávislá proměnná,
- na použité metodě odepisování, která určuje průběh alokace odpisů v rámci vymezeného intervalu.

U doby použitelnosti aktiva se berou v úvahu faktory ovlivňující použitelnost aktiva:

- fyzické opotřebení, které je závislé na kvalitě a způsobu použití aktiva, intenzitě jeho využívání, oprav a udržování,
- morální zastarávání aktiva, které závisí na vývoji technického pokroku v oboru, které způsobuje, že:
 - další využívání aktiva se stane neekonomickým,
 - poptávka po produkci, která je vyráběna tímto aktivem, bude klesat,
- další faktory omezující dobou použitelnosti aktiva, ať už se jedná o očekávaný zákon nebo ekologický důvod.

Účetní jednotka by měla zvolit takovou metodu odepisování, která nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy. Standard uvádí z hlediska odepisování metodu rovnoměrných (lineárních) odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Volba metod odepisování by měla být v souladu se způsobem využívání aktiva.

Stanovení odpisů by mělo býti pravidelně přezkoumáváno, a v případě, že se objeví významná změna, je nutné postup odepisování či výši odpisů upravit. Standard nepřipouští úpravu, která zasahuje do minulých účetních období, měnit je možné pouze odpisy v aktuálním období a v období budoucích. Změna odhadů musí být zachycena v souladu s IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby.

3.4.1 Metody odepisování

Metoda zmenšujícího se základu

Metoda spočívá v tom, že se vypočte odpis jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny:

$$\text{roční odpisová sazba} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{zbytková cena}}{\text{pořizovací cena}}} \quad (3.1)$$

$$\text{roční odpis} = \text{zůstatková cena} \cdot \text{roční odpisová sazba} \quad (3.2)$$

Nevýhodou u tohoto postupu je, že zbytková cena musí být nenulová a deprese odpisů je příliš prudká.

Metoda DDB

Tato metoda navazuje na metodu zmenšujícího se základu. Jedná se o zjednodušení metody, kdy odpisové procento je stanoveno jako násobek lineární sazby, kdy se jedná nejčastěji o dvojnásobek lineární sazby. Výhodou je jednoduchost a procentem volitelná deprese odpisů. Nevýhodou je to, že nelze odepsat aktivum do nuly, vždy zde zůstane nějaká část neodepsána. (Dvořáková, 2014)

Metoda sumace čísel (SYD)

Metoda sumace čísel je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu (tj. ze vstupní ceny pro odepisování).

$$\text{roční odpis v } i - \text{tém roce} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \cdot \frac{n+1-i}{\frac{n \cdot (n+1)}{2}} \quad (3.3)$$

Odpisy závislé na výkonu

Nezávisle proměnnou je předpokládaný výkon zařízení, který představuje jeho použitelnost.

$$\text{roční odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zbytková cena}) \cdot \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (3.4)$$

Tento způsob odepisování je vhodný u strojů a zařízení v případě, že můžeme očekávat přímo úměrný výkon tohoto zařízení a pokud lze odhadnout celkový objem výkonů, který lze od aktiva v průběhu jeho používání očekávat.

Pozemky, budovy a zařízení je třeba na konci každého účetního období testovat na snížení hodnoty dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. (Dvořáková, 2014)

3.5 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům,
- dle očekávání budou využívána během více než jednoho období.

Podmínkou vykázání aktiv je pravděpodobnost, že přinesou účetní jednotce ekonomický užitek, to vyžaduje, aby byla na podnik přenesena všechna rizika i prospěch těchto aktiv. Musí být možné spolehlivě měřit, aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. (Kovanicová, 2012)

IAS 16 je nejdůležitějším standardem v oblasti dlouhodobého majetku. Tento standard se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňování v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení, dále se tento standard zabývá odepisováním a vyřazením daného aktiva. Nalezneme zde i detailní požadavky na zveřejnění údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.

Standards nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, jako to uvádí česká legislativa. K zařazení pozemků, budov a zařízení do aktiv, je nutné splnění dvou kritérií. Je pravděpodobné, že do podniku poplyne budoucí ekonomický prospěch a pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě určit.

Dlouhodobá hmotná aktiva, kterými se zabývá IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, jsou definována jako dlouhodobá aktiva, která jsou podnikem držena z důvodu používání ve výrobě, zásobování či k administrativním účelům, u kterých je předpoklad, že aktiva budou využívána účetní jednotkou déle než jedno účetní období.

Obdobně jako v české účetní úpravě, standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení navrhuje klasifikaci dlouhodobých aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností (Dvořáková, 2014):

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářská zařízení.

Každá samostatně vykazovaná skupina majetku uplatňovala jeden oceňovací model, a aby členění majetku bylo v souladu s požadavky *IAS 1 – Sestavování účetní závěrky*. Pozemky, budovy a zařízení oceňujeme v pořizovacích nákladech.

Mezi složky pořizovacích nákladů v souladu s IAS 16:

- nákupní cena položky, včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré přímo přiřaditelné náklady:
 - mzdové a osobní náklady, které se přímo vztahují k vybudování nebo pořízení položky,
 - náklady na přípravu místa,
 - náklady na dopravu a manipulaci,
 - náklady na instalaci a montáž,
 - náklady na testování správné funkčnosti aktiva, a to po odečtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem, zatímco bylo nastaveno do vhodné polohy a uvedeno do vhodného stavu,
 - platby specializovaným odborníkům,
- náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu. (Strouhal, 2017)

Součástí pořizovacích nákladů naopak nejsou:

- náklady na otevření nového závodu,
- náklady na zavedení nového produktu či služby, a to včetně nákladů na reklamaci a propagaci,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na správu a ostatní všeobecné režijní náklady.

Aktiva, která jsou vytvořena vlastní činností, oceňuje účetní jednotka na úrovni vlastních nákladů. Ty jsou stanoveny v souladu s IAS 2. Standard vylučuje, aby pořizovací náklady obsahovaly nerealizovaný zisk účetní jednotky, a dále je z pořizovacích nákladů vyloučeno nadměrné množství odpadů a náklady na neúčelně vynaloženou práci. (Strouhal, 2014)

Náhradní díly a servisní zařízení jsou podle IAS 16 evidovány jako zásoby a jsou zachyceny ve výsledovce při spotřebě. Ovšem hlavní náhradní díly a přídavná zařízení jsou klasifikovány

jako pozemky, budovy a zařízení, pokud účetní jednotka předpokládá, že budou používat aktivum po více než jedno účetní období.

3.5.1 Oceňování k okamžiku uznání

Položky spadající do IAS 16 jsou oceňovány pořizovacími náklady. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují:

- nákupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze refundovat, po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré náklady, které lze přímo přiřadit dopravě aktiva na jeho místo určení a zajištění stavu potřebného k používání aktiva v míře zamýšlené vedením účetní jednotky,
- počáteční náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno.

Příkladem přímo přiřaditelných nákladů mohou být náklady na zaměstnanecké požitky (definované v IAS 19), které vznikají přímo při budování nebo pořizování aktiva, náklady na přípravu místa, náklady na dopravu a manipulaci, náklady na instalaci a montáž, náklady na testování správné funkce aktiva a odměny profesním specialistům.

3.5.2 Oceňování po okamžiku uznání (k rozvahovému dni)

Podnik má na výběr si zvolit jeden ze dvou modelů oceňování, jak uvádí Jílek (2013):

- a) model pořizovací ceny – pozemky, budovy a zařízení jsou vedeny v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty (IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv). Tento model se v praxi často využívá kvůli jeho snadné aplikaci,
- b) model přecenění – pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Jedná se o velmi náročnou a nákladnou aplikaci. Použití tohoto modelu může poskytnout uživatelům účetních informací věrnější informace o finanční pozici podniku.

Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Za předpokladu, že se reálná aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Reálná hodnota pozemků, budov a zařízení by měla odpovídat tržní ceně, která by byla určena nezávislým odhadcem. Za situace, že nelze z jakéhokoliv

důvodu spolehlivě tržní cenu určit, jsou tyto položky ohodnoceny ve výši odepsaných reprodukčních nákladů či pomoci výnosové metody.

3.5.3 Následné výdaje

Jak uvádí Kovanicová (2012) jedná se o další náklady na pozemky, budovy a zařízení, které budou vynaložené v budoucnosti, stanou se tedy součástí ocenění tohoto aktiva, v případě, že se zlepší jejich výkonnost, podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek a za předpokladu, že se tyto náklady podniku v budoucnu vrátí.

Mezi následné výdaje může účetní jednotka zařadit výdaje na opravu, udržování a technické zhodnocení dlouhodobého hmotného aktiva. Tyto náklady jsou následně aktivovány, pokud zvýší užitečnost aktivu. Za předpokladu, že výdaje na opravu a údržbu nepřinášejí technické zhodnocení, jsou uznány jako náklad a budou vykázány ve výkazu zisku a ztráty. (Dvořáková, 2014)

3.5.4 Odúčtování

Účetní jednotka odúčtuje aktivum z rozvahy v případě vyřazení majetku nebo když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné další budoucí ekonomické užitky. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Při určení data vyřazení položky se řídí účetní jednotka kritérii, která jsou stanovena v IAS 18 k uznání výnosů z prodeje zboží. IAS 17 se vztahuje na vyřazení aktiva prodejem a zpětným leasingem.

3.6 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Účetní jednotka klasifikuje aktivum krátkodobé, pokud:

- se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je určeno především pro účely obchodování,
- se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od skončení účetního období,
- se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent, pokud není omezena směna tohoto aktiva nebo toto aktivum nebude použito na úhradu závazků po době minimálně

12 měsíců po skončení účetního období. Všechna ostatní aktiva jsou dlouhodobá aktiva.

Jednotka klasifikuje dlouhodobé aktivum jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejem než pokračujícím užíváním. V těchto případech musí být aktivum k dispozici pro okamžitý prodej v jeho současném stavu pouze s podmínkami běžnými a obvyklými pro prodej těchto aktiv a jeho prodej musí být vysoce pravděpodobný. Aby byl prodej považován za vysoce pravděpodobný, musí být na dostatečné manažerské úrovni závazně přijat plán prodeje aktiva. Dále aktivum musí být aktivně nabízeno k prodeji za cenu, která je přiměřená vzhledem k jeho aktuální reálné hodnotě. (Jílek, 2013)

Cílem standardu IFRS 5 je oddělené vykazování držených aktiv pro prodej v rozvaze v ocenění respektujícím zásadu opatrnosti – ocenění na bázi nižší dvou hodnot a oddělené vykazování výsledků ukončovacích činností ve výsledovce. (Dvořáková, 2014)

3.6.1 Oceňování

Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu) klasifikované jako držené k prodeji v nižší z jeho účetní hodnoty a reálné hodnoty mínus náklady související s prodejem.

Pokud je prodej očekáván za dobu delší než jeden rok, účetní jednotka ocení náklady související s prodejem v jejich současné hodnotě. Jakýkoliv nárůst současné hodnoty nákladů souvisejících s prodejem, které nastanou v průběhu času, je vykázán ve výsledovce jako finanční náklad. (Jílek, 2013)

Aktiva nebo skupina aktiv a závazků určených k prodeji jsou oceněna v nižší z hodnot fair value aktiva, snižená o náklady na jeho prodej nebo účetní hodnotě aktiva. (Dvořáková, 2014)

3.6.2 Srovnání s českou úpravou účetnictví

V České republice nejsou používaná aktiva určená k prodeji vyčleněna z aktiv používaných dlouhodobých hmotných nebo nehmotných aktiv a jsou odepisována. V případě, že dojde ke snížení hodnoty aktiva, česká úprava tuto situaci řeší formou opravné položky nebo formou mimořádného odpisu nebo přímého snížení hodnoty u neodpisovaných aktiv. Forma komparace účetní hodnoty pro odhalení snížení hodnoty není přesně upravena. Navíc vykazování odpisů

aktiv, která nejsou používána, proto nepřinášejí účetní jednotce užitek, je v rozporu s aktuálním principem. (Dvořáková, 2014)

3.7 IAS 38 – Nehmotná aktiva

IAS 38 povoluje vykazovat nehmotná aktiva v okamžiku, kdy se předpokládá, že nehmotné aktivum přinese účetní jednotce ekonomický užitek a pokud můžeme spolehlivě vyjádřit náklady, které jsou spjaté s pořízením nehmotného aktiva.

Prvotně jsou nehmotná aktiva oceněna na úrovni pořizovacích nákladů, kterými rozumíme (Strouhal, 2014):

- nákupní cenu aktiva, včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odpočtu obchodních slev a rabatů,
- náklady na zaměstnanecké požitky vznikající přímo s uvedením aktiva do provozuschopného stavu,
- honorář pro odborníky uvádějící aktivum do provozuschopného stavu,
- náklady na odzkoušení správné funkce aktiva.

Za nehmotné aktivum standard považuje identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Obvyklými příklady jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, práva na služby hypotéky, dovozní kvóty, koncese, podíl na trhu a marketingová práva. (Jílek, 2013)

3.7.1 Oceňování k rozvahovému dni

Při vykazování nehmotných aktiv si účetní jednotka může vybrat mezi modelem pořizovacích nákladů a modelem přecenění. V modelu pořizovacích nákladů je nehmotné aktivum oceněno v pořizovacích nákladech, které postupně snižujeme o oprávky a veškeré kumulované ztráty za snížení hodnoty aktiva (IAS 36).

V případě použití modelu přecenění, je vykázáno nehmotné aktivum v hodnotě, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Oprávky jsou k datu přecenění:

- přepočteny úměrně brutto účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce, nebo

- eliminovány proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Obrázek 3.1 Model přecenění podle IAS 16



Zdroj: JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ., *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Za předpokladu, že je nehmotné aktivum přeceněno směrem nahoru, potom je přecenění vykázáno oproti fondu z přecenění. Výsledkově by toto přecenění mohlo být zaúčtováno za předpokladu, že došlo v minulosti ke zvratu původně snížené hodnoty tohoto nehmotného aktiva.

Když přeceňujeme směrem dolů, je přecenění vykázáno výsledkově. Výjimkou je skutečnost, kdy by toto snížení účetní jednotka eliminovala oproti původnímu přírůstku z přecenění vykazovaného ve fondu z přecenění. Za situaci, kdy dojde k vyřazení nehmotného aktiva, částka zachycená ve fondu z přecenění je přesunuta do nerozděleného zisku. (Strouhal, 2014)

Účetní jednotka dále posuzuje, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitá. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odpisováno, zatímco nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti odpisováno není. Odepsatelná částka jsou pořizovací náklady aktiva minus zbytková hodnota aktiva. Zbytkovou hodnotou aktiva je chápána odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala vyřazením aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud by bylo aktivum staré a ve stavu očekávaném na konci doby jeho použitelnosti. (Jílek, 2013)

3.7.2 Odpisy

Nehmotná aktiva jsou odepisována po celou dobu jejich ekonomického využívání. Odpisy vykáže účetní jednotka jako součást hospodářského výsledku za účetní období. Podstatné je, aby metoda odepisování nejlépe reflektovala tok budoucích ekonomických užitků z nehmotného aktiva. (Strouhal, 2014)

3.7.3 Odúčtování

Nehmotná aktiva jsou odúčtována v okamžiku jejich vyřazení, jak uvádí Strouhal (2014), například prodejem, darováním nebo pronájmem formou finančního leasingu, nebo pokud se z jejich dalšího využívání neočekávají další budoucí ekonomické užitky.

3.7.4 Věda a výzkum

V českých podmínkách nejsou pojmy výzkum a vývoj rozlišovány, podle IAS 38 je na výzkum a vývoj přístupováno rozdílně. Výsledky vývoje lze uznat do aktiv pouze při splnění následujících podmínek:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že jej bude možné využívat či prodat,
- existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej či prodat,
- účetní jednotka je schopna nehmotné aktivum využít či prodat,
- lze prokázat, jak bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, musí existovat trh pro výstup z využití nehmotného aktiva či pro nehmotné aktivum samotné, nebo že toto nehmotné aktivum bude používáno interně,
- jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití či prodej nehmotného aktiva,
- účetní jednotka je schopna spolehlivě ocenit výdaje spojené s nehmotným aktivem v období jeho vývoje. (Strouhal, 2014)

3.7.5 Srovnání s českou úpravou účetnictví

Oceňování pořizovaného nehmotného majetku dle IFRS/IAS je srovnatelné s českou legislativou. Oceňujeme pořizovacími cenami včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Přecenění na reálnou hodnotu není povoleno. Česká úprava účetnictví oceňuje nehmotná aktiva na bázi historických cen. Snížení hodnoty se realizuje opravnou položku nebo mimořádným odpisem. Postup stanovení snížení hodnoty, není předepsán.

3.8 IAS 40 - Investice do nemovitostí

Mezinárodní standardy na rozdíl od české legislativy řeší problematiku investic do nemovitostí, konkrétně ve standardu IAS 40. Tento standard chápe investice do nemovitostí jako:

- pozemek držený za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení namísto krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti,
- pozemek držený za účelem blíže neurčeného použití v budoucnosti,
- budovu ve vlastnictví účetní jednotky, a pronajatou dále na základě jednoho či více operativních leasingů,
- neobsazenou budovu drženou za účelem pronájmu na základě jednoho či více operativních leasingů.

Oproti tomu podle IAS 40 investicí do nemovitostí není:

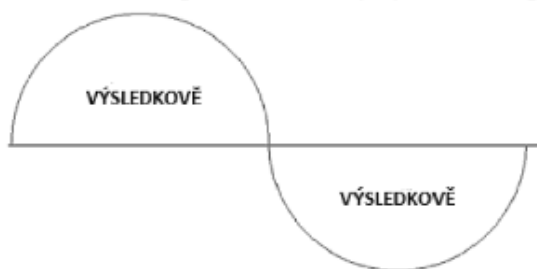
- nemovitost, která je držena z důvodu prodeje v rámci běžného chodu společnosti, která je pro prodej stavěna nebo připravována (řeší se v IAS 2 – Zásoby),
- nemovitost, která je stavěna na základě požadavku třetí strany (řeší IAS 11 – Stavební smlouvy), nemovitost užívaná vlastníkem, včetně nemovitostí, které jsou drženy k užívání v budoucnu (řeší IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení),
- nemovitosti, které jsou stavěny, aby se z nich v budoucnu staly investice do nemovitostí (do okamžiku dokončení jsou řešeny v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).

V některých případech poskytuje účetní jednotka nájemníkům k nemovitosti doplňkové služby, které má ve své držbě. S takovou nemovitostí nakládá účetní jednotka jako s investicí do nemovitosti jen za předpokladu, že jsou služby součástí ujednání jako celku. Příkladem může být případ, kdy majitel administrativní budovy poskytuje bezpečností a údržbářské služby nájemcům, kteří budovu obývají. Rozhodnutí o tom, zda jsou doplňkové služby tak významné, že nemovitost nesplňuje kritéria investice do nemovitosti, může být obtížné, jak je uvedeno ve standardu IAS 40.

3.8.1 Oceňování

Stejně jako hmotná aktiva, i investice do nemovitostí oceňujeme při prvotním zachycení na bázi pořizovacích nákladů. Zde je preferován model přecenění (vždy výsledkově) před modelem pořizovací ceny. (Strouhal, 2014)

Obrázek 3.2 Model přecenění podle IAS 40



Zdroj: JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ., *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Pořizovací náklady nakoupené investice do nemovitostí se skládají z její kupní ceny a veškerých přímo přiřaditelných výdajů. Tyto výdaje zahrnují například platby za odborně právní služby, daně z převodu nemovitostí a ostatní vedlejší pořizovací náklady.

Náklady na investice do nemovitosti se nezvyšují o:

- zřizovací náklady (pokud tyto náklady nejsou nezbytné pro uvedení nemovitosti do stavu, který umožní managementu nakládat s nemovitostí podle svých představ),
- provozní ztrátu vzniklou dříve, než investice do nemovitosti dosáhne plánované úrovně obsazení,
- abnormální množství odpadového materiálu, náklady na práci nebo jiné zdroje vzniklé při výstavbě nebo rekonstrukci nemovitosti.

V případě, že je platba za investici do nemovitosti odložena, je pořizovacím nákladem investice hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou sumou plateb se po dobu trvání úvěru vykazuje jako úrokový náklad.

3.8.2 Reklasifikace

V případě, že dojde ke změně v užívání aktiva, může provést účetní jednotka reklasifikaci, jak uvádí Strouhal (2014):

- zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investic do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem (IAS 40 → IAS 16),
- zahájení kroků k prodeji, kdy je převod investice do nemovitostí do zásob (IAS 40 → IAS 2),
- ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě, že vlastník převede užívanou nemovitost na investice do nemovitostí (IAS 16 → IAS 40),
- zahájení operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí (IAS 2 → IAS 40),
- ukončení stavby či rekonstrukce v případě převodu stavěných či rekonstruovaných nemovitostí na investice do nemovitostí (IAS 16 → IAS 40).)

3.8.3 Srovnání s českou úpravou účetnictví

Česká právní úprava nevěnuje pozornost investicím do nemovitostí. České účetní předpisy neumožňují ocenit investice do nemovitostí k rozvahovému dni ve fair value, z tohoto důvodu neinformuje účetní závěrka o změnách hodnot této skupiny, proto je oslabena její vypovídající schopnost. Ocenění a následné přecenění není v české legislativě specificky řešeno. (Dvořáková, 2014)

3.9 IAS 17- Leasing

Pojetí finančního leasingu dle českého účetnictví se značně liší od pojetí mezinárodního účetního standardu IAS 17. Cílem IAS 17 je odlišení finančního leasingu, který představuje v podstatě určitý způsob financování aktiva, od ostatních forem nájmu, které jsou považovány jako operativní a představují službu spočívající v umožnění používání aktiva a stanovení takových přístupů účetního zachycení, které bude v souladu s věcnou podstatou těchto transakcí. Problémy operativního a finančního leasingu nastávají v dlouhodobém nájmu, kdy nelze jednoznačně říct, že operativní leasing by musel být krátkodobou záležitostí. (Strouhal, 2014)

3.9.1 Finanční leasing

Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnická práva může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužité kapacity nebo technologické zastaralosti a kolísání návratnosti vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám. Užitky mohou představovat očekávání výnosů během ekonomické životnosti aktiva a zisk ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

Na počátku leasingu dochází k prvotnímu zaúčtování, při kterém nájemce zaúčtuje ve svém výkazu o finanční pozici finanční leasing jako aktiva a závazky v částkách, které se rovnají reálné hodnotě najatého majetku, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Obě tyto částky musí zjistit účetní jednotka na počátku leasingu.

Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontní sazbou implicitní úroková míra, pokud lze určit, nebo pokud nelze určit implicitní úrokovou míru, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal souhrnu reálné hodnoty pronajímaného aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele. (Jílek, 2013)

Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou (Jílek, 2013):

- leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce,
- nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno,
- k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb se při nejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva,
- pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.

V důsledku finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak náklady na odpisy u odepisovatelného aktiva, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odepisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která je užitá pro vlastní aktiva, a uznané odpisy musí být vypočteny v souladu s IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 - Nehmotná aktiva. Pronajímatelé vykazují aktiva držená v rámci finančního leasingu ve svých výkazech o finanční situaci a prezentují je jako pohledávky v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu. Leasing z pohledu nájemce ve srovnání s oběma přístupy je znázorněn v Tabulce 3.1.

Tabulka 3.1 Finanční leasing z pohledu nájemce

Druh změny	Úprava podle IFRS	Úprava podle českých předpisů
Majetek	Nájemci byly převedeny rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Nájemce by měl do svých aktiv zahrnout pronajatý majetek. Tento majetek odepisuje.	Nájemce není v souladu s uzavřenou leasingovou smlouvou právním majitelem pronajatého majetku. Z tohoto důvodu o majetku neúčtujeme.
Závazky z leasingu	Nájemce ve svých pasívech zobrazí závazek z leasingu, který na začátku leasingu odpovídá reálné hodnotě pronajatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových splátek, je-li nižší. Závazek se snižuje o splátku jistiny obsaženou v zaplacených leasingových splátkách.	Nájemce účtuje v aktivech o časovém rozlišení leasingových splátek. Nájemce obvykle neúčtuje o závazku z leasingu v pojetí IFRS.
Výsledovka	Mezi náklady nájemce patří odpisy pronajatého aktiva, finanční náklady spojené s leasingem, případně další náklady na uzavření leasingové smlouvy.	Mezi náklady nájemce patří nájemné případně další náklady na uzavření leasingové smlouvy.

Zdroj: LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005. 325 s. ISBN: 80-86371-48-4.

3.9.2 Operativní leasing

Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing. Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých výkazech o finanční situaci podle povahy aktiva. Výnos z operativního leasingu je uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování

přínosů z pronajímaného aktiva. Náklady, včetně odpisů, vynaložené na zajištění výnosů z leasingu jsou uznány jako náklad.

Tabulka 3.2 Srovnání IFRS a české úpravy

Popis	IFRS	Česká úprava
Ocenění pořizovací cenou	Zahrnuje náklady na likvidaci.	Nezahrnuje náklady na likvidaci.
Přecenění	DHM je v případě snížení hodnoty přeceněn hodnotou sníženou o oprávky a případné snížení hodnoty.	Přecenění na reálnou hodnotu není možné.
Následné výdaje	Jsou aktivovány.	Aktivovat lze pouze technické zhodnocení.
Komponentní odepisování	Každá část aktiva, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě položky, se odepisuje rozdílně.	Komponentní odepisování je pouze volitelným účetním postupem.
Částka odpisů	Odepisovatelná částka je snížena o zbytkovou hodnotu.	Odepisovatelná částka není snížena o zbytkovou hodnotu.
Snížení hodnoty	Řídí se IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Nerozlišuje mezi trvalým a přechodným snížením.	Přechodné snížení se účtuje jako opravná položka a trvalé snížení pomocí oprávek.
Nehmotná aktiva	Aktivum související s reklamou či marketingem (například reklamní spoty), jsou účtovány přímo do zisku nebo ztráty v okamžiku poskytnutí služby.	Náklady na marketingové akce s výjimkou návrhů je možné aktivovat do nehmotných aktiv nebo komplexních nákladů příštích období.
Přecenění nehmotných aktiv	Přeceněno na fair value.	Není povoleno.

Zdroj: Vlastní zpracování

4 Analýza účtování a vykazování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti

V této kapitole bude znázorněna problematika odlišností v rámci IFRS a české úpravy účetnictví o dlouhodobém majetku na konkrétním příkladu společnosti, která má na trhu dlouholetou tradici. Na konkrétních datech bude lépe viditelná difference obou postupů, rozdílné výstupy budou analyzovány a interpretovány. Přestože teoretická část i popisuje nehmotný majetek, praktická část bude zaměřena na dlouhodobý hmotný majetek s ohledem na majetek účetní jednotky a rozsah práce.

Vybraná společnost si přeje být anonymizována, proto praktická část nebude obsahovat přesný název firmy, ale pouze obecné informace, ale uvedená data jsou v reálných hodnotách. Účetní jednotka si dále výslovně nepřeje, aby byly v práci zveřejněny výkazy, které byly zdrojem pro vypracování praktické části.

Problematika majetku podle IFRS/IAS a české úpravy obsahují velmi rozsáhlá data, která by rozsahem předčila meze diplomové práce, proto v praktické části bude výšeč týkající se dlouhodobého hmotného majetku a změny v IFRS/IAS na nejvýznamnějších položkách strojů a rozvážkového automobilu. Účetní jednotka disponuje širokou škálou majetku, z důvodu zvýšení efektivity výroby a úspore času investuje do nových strojů, které mají usnadnit pracovníkům práci a ušetřit čas při výrobě pečárenských výrobků. Tyto stroje mají sice vyšší pořizovací cenu, ale nahradí práci několika zaměstnanců zároveň.

4.1 Základní informace o společnosti Pekárna, s. r. o.

Pekárna, s. r. o. patří mezi středně velké a výkonné pekárny s 200 zaměstnanci. Základem je výroba na automatizovaných linkách doplněná o široký sortiment jemného pečiva a speciálních výrobků vyráběných klasickým ručním způsobem. Jedná se o rychle se rozvíjející a expandující firmu, která klade hlavní důraz na spokojenost zákazníků.

Výrobky Pekárny, s. r. o. jsou k nalezení na pultech cca 400 prodejen v regionu a především ve více než 20-ti vlastních podnikových prodejnách. Společnost jde stále dopředu, nezaostává za konkurencí a investuje do nových technologií i do výkonnostních strojů, jejichž pořizovací cena bývá v řádech milionů. Společnost každoročně investuje do pořízení

rozvážkových automobilů různých značek, které nakupuje převážně na leasing, aby zajistila zásobování do rozrůstající se oblasti.

V rámci bezpečné a hygienické výroby potravin získala pekárna v roce 1998, jako teprve druhá v celé ČR, certifikát systému managementu kvality ISO. Dále je držitelem certifikátu systému managementu kritických bodů HACCP a od r. 2013 certifikátu pro systém bezpečnosti potravin FSSC 22000:2011. Dodržování zásad těchto mezinárodních standardů je pro všechny zaměstnance naprostou samozřejmostí a pekárně to pomohlo zařadit se mezi nejlepší výrobce v České republice.

Pekárna působí v Olomouckém kraji a okrajových částech přilehlých okresů. Má prodejny nejen ve městech, ale i v přilehlých vesnicích. Ve vzdálenějších vesnicích, kde pekařství nemá své prodejny, dováží pečivo a pekárenské výrobky i do spřátelených obchodů. Její výrobky jsou známy svou stabilně vysokou kvalitou. Například klasický konzumní chléb je dvojnásobným vítězem národní soutěže o Chléb roku. Řemeslný chléb "Vašek" tuto soutěž vyhrál v roce 2011. Oba chleby patří svou stabilní a vysokou kvalitou za posledních 20 let mezi absolutní špičku v ČR. Podobné je to u běžného pečiva a jemného pečiva, které byly již několikrát oceněny regionálně. Jedná se o pekařství, které razantně odmítá rozpékání polotovarů a vydávání je za čerstvé pečivo, jak to dělají některé konkurenční pekárny. Krédem společnosti je dostávat lidem na stůl vždy čerstvé a voňavé pečivo. Tento cíl se pekárně daří plnit.

Sídlo společnosti je spojeno s budovou výroby, kde jsou na velkém prostranství rozloženy stroje, které jsou seskupeny na základě výrobního procesu. Firma vlastní několik významných výrobních a balicích linek. Pekárna, s. r. o. modernizuje výrobní procesy z důvodu zefektivnění výroby a dosažení vyššího využití výrobní kapacity, aby dosahovala vyšších zisků. Díky dlouholetému fungování společnosti na trhu se stala stabilní společností, která je konkurenceschopná a zvládne uspokojit potřeby zákazníků.

4.2 Vnitřní předpisy společnosti a odpisový plán dle české úpravy

Společnosti Pekárna, s. r. o. účtuje v rámci českého účetnictví podle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele, který vychází ze závazné směrné účtové osnovy. Účetní jednotka používá pro účtování o dlouhodobém majetku analytické účty. Minimální hranice pro zařazení aktiva jako DHM je 40 000 Kč a jako DNH 60 000 Kč. Účetní jednotka chtěla mít stejnou hodnotu, jako uvádí zákon o dani z příjmů. V případě technického zhodnocení se jedná o částku

30 000 Kč. Účetní jednotka má stanovené, že ve výjimečných případech, může být za technické zhodnocení uznána i nižší částka než 30 000 Kč, aby účetní jednotka zachovala princip věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

Majetek je pořizován v pořizovacích cenách včetně nákladů s pořízením souvisejících. Pohledávky a závazky jsou oceňovány jmenovitou hodnotou. Zásoby materiálu jsou vedeny v průměrných cenách, které se přepočítávají při každém materiálu. Zásoby vlastních výrobků jsou oceňovány na úrovni vlastních nákladů. Zboží v prodejnách je oceňováno v nákupních cenách. Společnost používá lineární časové odpisy, s výjimkou strojního zařízení, u některých strojních zařízení záleží na předpokládaném počtu výkonů a výrobní kapacitu, kde se používají výkonové odpisy.

Účetní závěrka společnosti byla zpracována na základě zákona o účetnictví, na základě prováděcí vyhlášky a dle opatření Ministerstva financí ČR, kterými se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele. Účetní jednotka vede účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Účetní jednotka používá účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastane žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabráňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.

4.3 Způsob odepisování

Společnost uplatňuje účetní odpisy od měsíce zařazení majetku do užívání. Odpisový plán účetních odpisů pro dlouhodobý majetek řeší interní směrnice. V této směrnici je dále uvedeno, že účetní jednotka začíná odepisovat aktivum následující měsíc od zařazení do užívání. Plán je sestavován souhrnně za veškerý majetek. Doba odepisování u účetních odpisů odpovídá předpokládané životnosti dlouhodobého majetku. Daňové odpisy uplatňuje v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Společnost eviduje dlouhodobý hmotný majetek v pořizovacích cenách, které v sobě zahrnuje cenu pořízení a náklady, které jsou spojeny s pořízením, snížených o opravy a opravné položky. Podnik využívá lineární metodu odpisů po celou dobu předpokládané životnosti majetku. Podnik si stanovil dobu použitelnosti u výrobních strojů na 8 -15 let, výrobní budovy a prodejny 30-60 let a automobily a jiná motorová vozidla na 5-6 let, ale u všech dlouhodobých aktiv přezkoumává účetní jednotka, zda nedošlo ke snížení hodnoty.

4.4 Struktura účetních výkazů

4.4.1 Rozvaha

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ukládají členit aktiva a pasiva podle likvidnosti nebo určují velice podrobná kritéria pro rozlišení krátkodobá a dlouhodobá aktiva. Standard IAS 1 se snaží omezit různorodost přístupů k ocenění aktiv. IAS 1 nepředepisuje jednotnou formu rozvahy a neurčuje, zda má účetní jednotka povinnost využít horizontální nebo vertikální formát rozvahy. Struktura společnosti Pekárna, s. r. o. podle požadavků IFRS bude vypadat následovně:

Aktiva

- dlouhodobá aktiva (v této kategorii jsou zahrnuty položky pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, realizovatelná finanční aktiva, obchodní a jiné pohledávky),
- krátkodobá aktiva (zde jsou obsaženy položky zásoby, obchodní a jiné pohledávky, daňové pohledávky od státu, peníze, peněžní ekvivalenty).

Závazky a vlastní kapitál

- vlastní kapitál (zahrnuje položky základní kapitál, nerozdělený zisk a fondy ze zisku),
- dlouhodobé závazky (obsahují rezervy, ostatní dlouhodobé závazky a odložený daňový závazek),
- krátkodobé závazky (zahrnují rezervy, závazky z obchodního styku a jiné závazky, ostatní daňové závazky, přijaté zálohy, ostatní finanční závazky). (Kovanicová, 2012)

V současné době má účetní jednotka sestavený výkaz o finanční situaci podle zákona o účetnictví tímto způsobem:

Aktiva celkem

- pohledávky za upsaný základní kapitál,
- dlouhodobý majetek (zahrnuje dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek),
- oběžná aktiva (jsou zde položky zásoby, dlouhodobé a krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek),
- časové rozlišení

Pasiva celkem

- vlastní kapitál (zahrnuje položky základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a běžného účetního období),
- cizí zdroje (zahrnuje položky rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci),
- časové rozlišení.

4.5 Klasifikace aktiv

Podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení navrhujeme klasifikaci aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností:

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářská zařízení.

U každé z vyjmenovaných skupin majetku použijeme jeden oceňovací model, aby byly dodrženy podmínky IAS 1 – Sestavování účetní závěrky. V každé třídě majetku je zachyceno mnoho jednotlivých kusů majetku a každý majetek je specifický, budeme dále pracovat jen s výběrem z kategorie strojů a motorových dopravních prostředků. Ze strojů ze zaměříme na balicí stroj Horizont, plynovou etážovou pec Variant, linku na výrobu smažených výrobků a z motorových dopravních prostředků se bude jednat o rozvážkový automobil Iveco. Každý z těchto jednotlivých druhů majetku má své určité specifikum a dokážeme si na nich odlišnosti.

4.5.1 Balicí stroj Horizont

Důležitou položkou účetní jednotky je balicí stroj Horizont, který je pořízen formou leasingu na 60 měsíců. Jedná se o horizontální hadicový balicí stroj, který je určený k balení jednotlivých kusů zboží do sáčků. Při balení pečiva se používá kontinuální režim. Sáček na stroji tvořen teplem nebo tlakem svařitelné folie, která se z vložené role odvíjí a navádí přes soustavu kladek na tvarovací límec. Zde se folie svařuje okolo tvarovacího límce v hadici. V tomto okamžiku se je zboží samostatně nebo na podkladu vkládá do přísuvného dopravníku,

kde je unašeči dopracováno do tvarovacího límce. Zboží v hadici pokračuje k rotačním čelistem, které současně svařují a oddělují svařené sáčky. Kontinuální posunovací folie zajišťují podávací kolečka. Na obal zle dotisknout doplňkové údaje nebo datum minimální trvanlivosti. Obsluhu stroje provádí 1-2 pracovníci, kteří vkládají nezabalené pečivo do přísuvného dostavníku.

IFRS/IAS označují leasing jako finanční za podmínek, že všechna rizika i užitky, která jsou spojena s užíváním aktiva přechází na nájemce. Mezinárodní účetní standardy určují, že účetní jednotka účtuje finanční leasing jako aktivum a jako závazek ke splácení jednotlivých leasingových splátek. Aktivum, které má účetní jednotka najaté, odepisuje nájemce. Odepisování najatých aktiv se bude řídit IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. V případě české úpravy nelze najatý majetek odepisovat, protože na základě české legislativy smí odepisovat aktivum pouze vlastník aktiva. V okamžiku přechodu na IFRS musí být hodnota majetku, který je pořízený formou leasingu, připočtena k aktivům v rozvaze.

Hodnota stroje činí 1 305 031 Kč. Pekárna, s. r. o. uzavřela k 2.1.2015 nájemní smlouvu na výrobní zařízení. Dohodnuté nájemné ve výši 1 525 581 Kč, které bude hrazeno v šesti splátkách, kdy první splátka bude zaplácena k datu uzavření smlouvy a zbývajících čtyři na konci kalendářního roku. Pořizovací cena stroje činí 1 305 031 Kč, která je předpokladem fair value pronajímaného zařízení. Očekávaná doba životnosti je 8 let. Na konci nájmu dochází k převodu vlastnictví zařízení na nájemce. Nájemci není známa implicitní úroková míra leasingu, proto k výpočtu využije úrokovou míru od banky v situaci, že by nájemce získal na pořízení obdobného aktiva úvěr od banky. Úroková míra činí tedy 5 %.

Účtování dle české úpravy účetnictví

V případě českého účetnictví postupuje účetní jednotka následovně. Příjemce leasingu má majetek zachycen na podrozvahovém účtu. Na základě leasingové smlouvy je možné, aby nájemce hradil náklady, které jsou součástí pořizovací ceny. Jednotlivé splátky nájemného účtuje nájemce jako závazek a časově rozlišuje nájemné na účtu 381 – Náklady příštích období, která jsou vykázána v aktivech, nebo na účtu 383 – Výdaje příštích období vykazovaných v pasivech.

Tabulka 4.1 Účtování o leasingu v daném roce

Účetní operace	MD	D
Zařazení stroje do podrozvahové evidence	75x	
Předpis rovnoměrné splátky nájemného	518	
DPH	343	
Cena celkem		321
Úhrada faktury z běžného účtu, pokladny	321	221, 211

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka nevykazuje stroj po dobu trvání leasingové smlouvy v rozvaze. Z tohoto důvodu je vhodné, aby účetní jednotka uváděla informace o důležitém majetku a závazků v příloze k účetní závěrce.

Účtování na základě IFRS/IAS

Nájemci vykáže minimální leasingové splátky, kde se rozdělí na:

- splátku závazku,
- úrok, který určí finanční náklady, které jsou účtovány ve výsledovce, které odráží konstantní úrokovou míru u zbývajících závazky,

popřípadě platby za poskytované služby a DPH nebo jinou daň, která není refundována.

Současnou hodnotu splátek vypočteme podle vzorce

$$\text{současná hodnota} = \frac{\sum \text{splátek}}{(1+i)^n}, \quad (4.1)$$

kde i je přírůstková úroková míra a n je počet období.

Tabulka 4.2 Diskontování budoucích splátek na současnou hodnotu

Datum	Budoucí dohodnuté splátky	Současná hodnota splátek
2. 1. 2015	237 231 Kč	237 231 Kč
31. 12. 2015	257 670 Kč	225 934 Kč
31.12.2016	257 670 Kč	215 175 Kč
31.12. 2017	257 670 Kč	204 929 Kč
31. 12. 2018	257 670 Kč	195 170 Kč
31. 12. 2019	257 670 Kč	185 877 Kč
Celkem	1 525 581 Kč	1 264 316 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní je podstatné sestavit „leasingovou“ tabulku u nájemce, která bude sloužit pro potřeby účtování o finančním leasingu.

Tabulka 4.3 Leasingová tabulka

Datum	Splátka	Závazek na začátku roku	Úroková míra	Úrok
2. 1. 2015	237 231 Kč	1 288 350 Kč		
31. 12. 2015	257 670 Kč	1 030 680 Kč	5 %	51 534 Kč
31.12.2016	257 670 Kč	824 544 Kč	5 %	41 227 Kč
31.12. 2017	257 670 Kč	608 101 Kč	5 %	30 405 Kč
31. 12. 2018	257 670 Kč	380 836 Kč	5 %	19 042 Kč
31. 12. 2019	257 670 Kč	142 208 Kč	5 %	7 110 Kč
Celkem	1 525 581 Kč			149 318 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.4 Splátka jistiny

Datum	Postup výpočtu	Splátka jistiny (snížený závazek o úrok)	Zůstatek závazku na konci roku
2. 1. 2015		237 231 Kč	1 139 032 Kč
31. 12. 2015	257 670 Kč – 51 534 Kč	206 136 Kč	932 896 Kč
31.12.2016	257 670 Kč – 41 227 Kč	216 443 Kč	716 453 Kč
31.12. 2017	257 670 Kč – 30 405 Kč	227 265 Kč	489 188 Kč
31. 12. 2018	257 670 Kč – 19 042 Kč	238 628 Kč	250 560 Kč
31. 12. 2019	257 670 Kč – 7 110 Kč	250 560 Kč	0 Kč
Celkem		1 376 263 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.4 zaznamenává vývoj splátek jistiny, který je charakterizován jako závazek snížený o úroky, a zůstatek závazku na konci roku. Částka 1 525 581 Kč, uvedená v Tabulce 4.3 představuje hrubou investici do leasingů a částka 1 376 263 Kč uvedená v Tabulce 4.4 je charakterizována jako čistá investice do leasingu.

Výpočet odpisu stroje

Jelikož postupujeme podle IAS 17 z pohledu nájemce, je možné vložit majetek do aktiv a odepisovat jej. Doba použitelnosti stroje je 8 let. Stroj se sice pořízen formou leasingu na 60 měsíců, ale jelikož je doba použitelnosti aktiva delší, než je doba leasingu, stroj se bude odepisovat po dobu 8 let, tj. 96 měsíců. Účetní jednotka využívá lineárních odpisů.

$$\text{měsíční odpis stroje} = \frac{1\,264\,316}{8 \cdot 12} = 13\,170 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis v prvním roce} = 11 \cdot 13\,170 \text{ Kč} = 144\,870 \text{ Kč}$$

Účetní jednotka nebude uplatňovat odpisy majetku za celý rok, odpisy provádíme od února do prosince. Při zachycení finančního leasingu u nájemce se nejprve zachytí předmět pronájmu a příslušného závazku. Dále se musí zaúčtovat leasingová platba, která bude rozdělena na splátku závazku a úrok, následně musí být uhrazena splátka v souvislosti s pronajatým majetkem a v poslední fázi si může účetní jednotka zaúčtovat odpis pronajatého majetku.

Účtování finančního leasingu podle IAS 17 u nájemce

Peněžní prostředky na účtech

PS	2. 237 231 Kč
	3. 257 670 Kč
	5. 257 670 Kč
	7. 257 670 Kč
	9. 257 670 Kč

Závazek z FL

2. 237 231 Kč	1. 1 525 581 Kč
3a 206 136 Kč	
5a 216 443 Kč	
7a 227 265 Kč	
9a 238 628 Kč	

Nákladový účet – úroky

3b. 51 534 Kč
5b 41 227 Kč
7b 30 405 Kč
9a 19 042 Kč

Aktivní účet – předmět FL

1. 1 525 581 Kč

Oprávky k aktivu	Odpisy aktiva
4. 144 870 Kč	4. 144 870 Kč
6. 158 040 Kč	6. 158 040 Kč
8. 158 040 Kč	8. 158 040 Kč

4.5.2 Plynová etážová pec Variant

Pekárna pořídila v lednu 2005 plynovou etážovou pec Variant. Tato pec je základem pro pečení kvalitních chlebů a prodlouženou trvanlivostí. Sálavé teplo akumulované v keramické pečné desce dokáže zvednout i velmi volná těsta do velkého objemu. Tyto pece jsou v každém lepším pekařství velmi oblíbené, protože i přes vyšší pořizovací cenu, jsou univerzálním pomocníkem, protože s pečnou deskou 8–31 m² nabízí dostatečný výběr pro všechny pekaře. Díky této pekařské peci může pekař upéct kvalitní řemeslný chléb, díky univerzálnímu použití není omezen pouze určitým druhem pečiva, a navíc díky sálavému teplu pec dokáže upéct kvalitní křupavé pečivo, které vydrží čerstvé delší dobu.

Etážová pec byla pořízena v lednu 2005 a zařazena do užívání. Odpisy prováděla účetní jednotka od února 2005. Etážová pec měla pořizovací cena 2 299 295 Kč. Ekonomická použitelnost peci je stanovena účetní jednotkou na 15 let. U této peci provedla účetní jednotka v roce 2015 technické zhodnocení ve výši 201 400 Kč. Došlo k nahrazení hořáku, aby došlo ke zvýšení výkonu pece.

Po odepisování po celou dobu použitelnosti pece bude mít etážová pec zůstatkovou hodnotu, která je odhadována ve výši 550 000 Kč. Tento odhad je proveden na základě situace na trhu, kdy starší stroje nejsou považovány za nejmodernější, ale pro menší pekárny, které si nemohou dovolit vysoké investice do vybavení, jsou tyto straší stroje atraktivní.

Pohled z české úpravy

Účetní jednotka využívá lineárních odpisů. Pořizovací cena bude tedy rozpouštěna do nákladů konstantními částkami. Odpisy budou vypočítány jako podíl pořizovací ceny a doby použitelnosti. U prvního roku bude odpis nižší, protože účetní jednotka odepisuje stroj až od měsíce února.

$$\text{měsíční odpis pece} = \frac{2\,299\,295}{15 \cdot 12} = 12\,774 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis v 1. roce odepisování} = 12\,774 \cdot 11 = 140\,514 \text{ Kč}$$

$$\text{roční odpis v dalších letech} = 12\,774 \cdot 12 = 153\,288 \text{ Kč}$$

Česká úprava nebere v úvahu zbytkovou hodnotu aktiva na konci odepisování. Rovnoměrně rozprostře odpisy po celou dobu odepisování. Na konci období se předpokládá, že zbytková hodnota aktiva bude nulová.

V případě nového hořáku s lepšími parametry, který zajišťuje vyšší množství sálavého tepla v peci, se jedná o technické zhodnocení. Výše vynaložených výdajů splňuje stanovený limit technického zhodnocení, které činí 30 000 Kč. O hodnotu technického zhodnocení musí být navýšená pořizovací i zůstatková cena pece a to od měsíce ledna včetně. Kvůli tomuto důvodu musí být vypočítané nové odpisy, které budou zvýšené.

$$\text{měsíční odpis po TZ} = \frac{\text{zůstatková cena v měsíci před TZH+TZH}}{\text{zbývající počet měsíců odepisování}} \quad (4.2)$$

$$\text{měsíční odpis po TZ} = \frac{779\,189 + 201\,400}{61} = 16\,075 \text{ Kč}$$

Tabulka 4.5 Účtování o etážové peci Variant

Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
FAP	Pořízení etážové pece Variant	2 299 295 Kč	042	321
	DPH 21 %	482 852 Kč	343	321
VÚD	Zařazení pece do užívání	2 299 295 Kč	022	042
VBÚ	Úhrada FAP	2 782 147 Kč	321	221
VÚD	Odpis v 1. roce (rok 2005)	140 514 Kč	551	082
VÚD	Odpis v dalších letech (rok 2006-2014)	153 288 Kč	551	082
VBÚ	Úhrada hořáku	201 400 Kč	042	221
VÚD	TZ navýšení ceny pece	201 400 Kč	022	042
VÚD	Odpis v letech po TZ	192 900 Kč	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.6 Odpisový plán etážové pece

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2005	2 299 295 Kč	140 514 Kč	140 514 Kč	2 158 781 Kč
2006	2 299 295 Kč	153 288 Kč	293 802 Kč	2 005 493 Kč
2007	2 299 295 Kč	153 288 Kč	447 090 Kč	1 852 205 Kč
2008	2 299 295 Kč	153 288 Kč	600 378 Kč	1 698 917 Kč
2009	2 299 295 Kč	153 288 Kč	753 666 Kč	1 545 629 Kč
2010	2 299 295 Kč	153 288 Kč	903 954 Kč	1 392 341 Kč
2011	2 299 295 Kč	153 288 Kč	1 060 242 Kč	1 239 053 Kč
2012	2 299 295 Kč	153 288 Kč	1 213 530 Kč	1 085 765 Kč
2013	2 299 295 Kč	153 288 Kč	1 366 818 Kč	932 477 Kč
2014	2 299 295 Kč	153 288 Kč	1 520 106 Kč	779 189 Kč
2015	2 500 695 Kč	192 900 Kč	1 713 006 Kč	787 689 Kč
2016	2 500 695 Kč	192 900 Kč	1 905 906 Kč	594 789 Kč
2017	2 500 695 Kč	192 900 Kč	2 098 806 Kč	401 889 Kč
2018	2 500 695 Kč	192 900 Kč	2 291 706 Kč	208 989 Kč
2019	2 500 695 Kč	192 900 Kč	2 484 606 Kč	16 089 Kč
2020	2 500 695 Kč	16 089 Kč	2 500 695 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výrobní linka z pohledu IFRS/IAS

Pořizovací ceny stroje činila 2 299 295 Kč. Nejedná se ovšem o částku, ze které se budou počítat odpisy etážové pece Variant. IFRS/IAS bere v úvahu zůstatkovou cenu aktivu, z toho důvodu musí u výpočtu odpisů pořizovací cena snížena o zůstatkovou hodnotu aktiva.

$$\text{měsíční odpis pece} = \frac{2\,299\,295 - 550\,000}{15 \cdot 12} = 9\,718 \text{ Kč}$$

V prvním roce uplatňuje účetní jednotka hodnotu odpisu ve výši jedenáctinásobku měsíčního odpisu. V dalších letech pracuje účetní jednotka již s odpisem za celých 12 měsíců.

$$\text{měsíční odpis po TZ} = \frac{592\,853 + 201\,400}{61} = 13\,021 \text{ Kč}$$

Tabulka 4.7 Odpisový plán etážové pece podle IFRS/IAS

Rok	Upravená PC	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2005	1 749 295 Kč	106 898 Kč	106 898 Kč	1 642 397 Kč
2006	1 749 295 Kč	116 616 Kč	223 514 Kč	1 525 781 Kč
2007	1 749 295 Kč	116 616 Kč	340 130 Kč	1 409 165 Kč
2008	1 749 295 Kč	116 616 Kč	456 746 Kč	1 292 549 Kč
2009	1 749 295 Kč	116 616 Kč	573 362 Kč	1 175 933 Kč
2010	1 749 295 Kč	116 616 Kč	689 978 Kč	1 059 317 Kč
2011	1 749 295 Kč	116 616 Kč	806 594 Kč	942 701 Kč
2012	1 749 295 Kč	116 616 Kč	923 210 Kč	826 085 Kč
2013	1 749 295 Kč	116 616 Kč	1 039 826 Kč	709 469 Kč
2014	1 749 295 Kč	116 616 Kč	1 156 442 Kč	592 853 Kč
2015	1 950 695 Kč	156 252 Kč	1 312 694 Kč	638 001 Kč
2016	1 950 695 Kč	156 252 Kč	1 468 946 Kč	481 749 Kč
2017	1 950 695 Kč	156 252 Kč	1 625 198 Kč	325 497 Kč
2018	1 950 695 Kč	156 252 Kč	1 781 450 Kč	169 245 Kč
2019	1 950 695 Kč	156 252 Kč	1 937 702	12 993 Kč
2020	1 950 695 Kč	12 993 Kč	1 950 695 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze vidět na základě odpisového plánu, odpisy podle české úpravy jsou pro účetní jednotku vyšší, účetní jednotka si tedy může podstatně víc snížit svůj základ daně než v případě postupování podle IFRS/IAS. Účetní jednotka však nesmí bezmyšlenkovitě snížit základ daně o celý vypočtený odpis, je limitována daňovým odpisem. Je nutné tyto dva druhy odpisů porovnat a provést korekci. Níže uvedený graf znázorňuje vykazování odpisů pece podle české úpravy a podle IFRS/IAS.

Na základě údajů uvedených ve výkazu zisku a ztrát a v rozvaze lze říci, že účetní jednotka disponuje velkým množstvím majetku, ale jelikož je pořízen formou leasingu, podle české legislativy se nepromítne majetek do rozvahy a neodepisuje se. Zbývající majetek, který je zařazen do používání, má vysokou pořizovací hodnotu, doba použitelnosti k daňovým účelům je kratší než vedená v účetnictví, z tohoto důvodu lze usoudit, že pro účetní jednotku bude

vhodnější postupovat na základě české úpravy. V případě přechodu na IFRS/IAS by došlo k razantní změně odpisů a účetní jednotka by měla nižší odpisy, a tudíž by měla vyšší základ daně a vyšší daň.

Obrázek 4.1 Srovnání výše odpisů etážové pece



Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.3 Linka na výrobu smažených výrobků

Společnost se rozhodla modernizovat výrobu smažených a jiných speciálních výrobků, jejichž výroba se stala neefektivní. Pekárna se zapojila do projektu Modernizace výroby smažených a jiných speciálních výrobků. Díky projektu společnost obdržela dotaci ve výši 3 150 000 Kč. Firma se rozhodla pořídit výrobní linku na výrobu smažených výrobků a zainvestovala z vlastních zdrojů částku 5 214 000 Kč. Pořizovací cena výrobní linky činila 8 364 000 Kč. Jedná se o stroj s novou technologií, která garantuje lepší vyhnětení kynutého těsta a úsporu olejů na smažení výrobků. Výrobek je chuťově jemnější a není nasáklý tukem, jako při klasickém smažení.

Ekonomická doba použitelnosti u výrobní linky činí 8 let, jako u ostatních výrobních strojů účetní jednotky. Jelikož se jedná o moderní výrobní linku s nízkou kazivostí, předpokládá se, že výrobní linka bude mít po 10 letech zůstatkovou hodnotu ve výši 700 000 Kč, kdyby se

účetní jednotka rozhodla aktivum prodat. Výrobní linka byla pořízena v květnu 2015 a zařazena do užívání.

Pohled z české úpravy

I když pořizovací cena výrobní linky činila 8 364 000 Kč, účetní jednotka nesmí počítat odpisy na základě této pořizovací ceny. Jelikož účetní jednotka obdržela dotaci ve výši 3 150 000 Kč, musí o tuto dotaci snížit pořizovací cenu aktiva a odepisovat ze snížené částky.

$$\text{měsíční odpis linky} = \frac{8\,364\,000 - 3\,150\,000}{8 \cdot 12} = 54\,313 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis v 1. roce} = 54\,313 \cdot 7 = 380\,191 \text{ Kč}$$

Odpisy za první rok se počítají od měsíce června do prosince. Přehled o měsíční výši odpisů, opravek a vývoj zůstatkové ceny výrobní linky za první rok odepisování je znázorněn v Tab. 4.16. Jedná se o lineární odpisy, které jsou rovnoměrně rozvrstveny.

Tabulka 4.8 Přehled odpisů a opravek za první rok odepisování

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávk	Zůstatková cena
Červen	5 214 000 Kč	54 313 Kč	54 313 Kč	5 159 687 Kč
Červenec	5 214 000 Kč	54 313 Kč	108 626 Kč	5 105 374 Kč
Srpen	5 214 000 Kč	54 313 Kč	162 939 Kč	5 051 061 Kč
Září	5 214 000 Kč	54 313 Kč	217 252 Kč	4 996 748 Kč
Říjen	5 214 000 Kč	54 313 Kč	271 565 Kč	4 942 435 Kč
Listopad	5 214 000 Kč	54 313 Kč	325 878 Kč	4 888 122 Kč
Prosinec	5 214 000 Kč	54 313 Kč	380 191 Kč	4 833 809 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.9 Popis účtování při pořízení výrobní linky

Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
VÚD	Nárok na dotaci	3 150 000 Kč	378	346
FAP	Pořízení výrobní linky	8 364 000 Kč	042	321
	DPH 21 %	1 756 440 Kč	343	321
VÚD	Použití dotace	3 150 000 Kč	346	042
VBÚ	Přijetí dotace	3 150 000 Kč	221	378
VÚD	Zařazení linky do užívání	5 214 000 Kč	022	042
VBÚ	Úhrada faktury dodavateli převodem z běžného účtu	10 120 440 Kč	321	221
VÚD	Odpisy linky za první rok odepisování	380 191 Kč	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka vloží výrobní linku do užívání v pořizovací ceně sníženou o dotaci. Celkovou částku včetně dotace účetní jednotka vede na podrozvahových účtech. O dotaci by se mělo účtovat ve chvíli, kdy účetní jednotka s jistotou ví, že jí bude dotace poskytnutá. Pro samotné vykázání je rozhodující, že je poskytnutí dotace nezpochybnitelné a definitivní. Přijatá dotace se účtuje jako snížení vstupní ceny a do užívání se zařadí majetek ve vstupní ceně sníženou o přijatou dotaci. Dotace se připisuje na běžný účet, jedná se o finanční tok peněz.

Výrobní linka z pohledu IFRS/IAS

Účetní jednotka stanovila zůstatkovou cenu na 700 000 Kč. Jedná se o částku, kterou by účetní jednotka obdržela při prodeji výrobní linky po ekonomické době použitelnosti. Tato doba je stanovena účetní jednotkou na 8 let.

Krupová (2009) uvádí vzorec pro výpočet lineárních odpisů:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}}$$

$$\text{měsíční odpis} = \frac{5\,214\,000 - 700\,000}{8 \cdot 12} = 47\,021 \text{ Kč}$$

Tabulka 4.10 Přehled odpisů, opravek a zůstatkové ceny podle IFRS/IAS

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Červen	5 214 000 Kč	47 021 Kč	47 021 Kč	5 166 979 Kč
Červenec	5 214 000 Kč	47 021 Kč	94 042 Kč	5 119 958 Kč
Srpen	5 214 000 Kč	47 021 Kč	141 063 Kč	5 072 937 Kč
Září	5 214 000 Kč	47 021 Kč	188 084 Kč	5 025 916 Kč
Říjen	5 214 000 Kč	47 021 Kč	235 105 Kč	4 978 895 Kč
Listopad	5 214 000 Kč	47 021 Kč	282 126 Kč	4 931 874 Kč
Prosinec	5 214 000 Kč	47 021 Kč	329 147 Kč	4 884 853 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

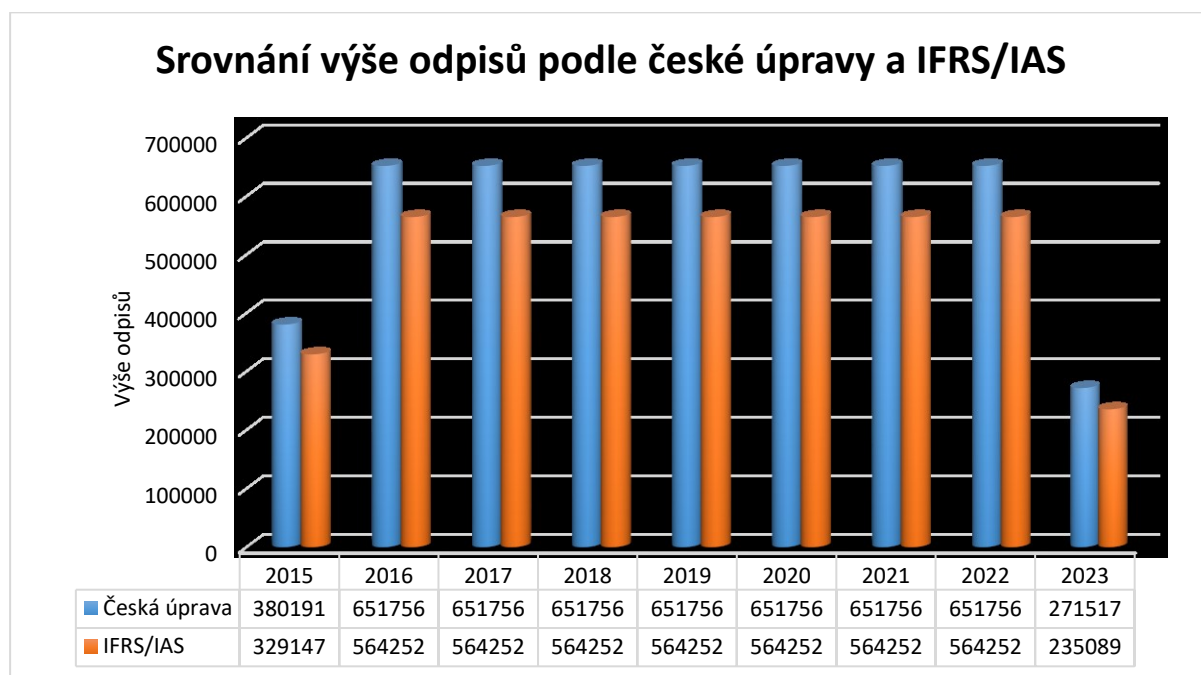
Při srovnání výše odpisů s českou úpravou vidíme, že výše odpisů u české úpravy je značně vyšší. U odpisů podle IFRS/IAS dochází ke snížení pořizovací ceny o cenu zůstatkovou, sníží se tedy zákonitě i výše odpisů a následně výše opravek. Výše uvedené tabulky dokázaly, že výše odpisů dlouhodobého majetku v jednotlivých obdobích závisí na výši vstupní ceny, stanovené zbytkové hodnotě, délce použitelnosti a použité metodě odepisování. IFRS Foundation (IAS 16, 2012) upozorňuje, že odpisová metoda by měla odrážet, jak bude účetní jednotka využívat budoucí ekonomické užítky plynoucí z aktiva.

Tabulka 4.11 Srovnání ročních odpisů

Rok	Česká úprava	IFRS/IAS
2015	380 191 Kč	329 147 Kč
2016	651 756 Kč	564 252 Kč
2017	651 756 Kč	564 252 Kč
2018	651 756 Kč	564 252 Kč
2019	651 756 Kč	564 252 Kč
2020	651 756 Kč	564 252 Kč
2021	651 756 Kč	564 252 Kč
2022	651 756 Kč	564 252 Kč
2023	271 517 Kč	235 089 Kč
Celkem	5 214 000 Kč	4 514 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 4.2 Srovnání odpisů podle české úpravy a IFRS/IAS u výrobní linky



Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.4 Automobil IVECO

Společnost pořídila automobil IVECO, který slouží k rozvozu pečiva z výrobní budovy do jednotlivých prodejen. Jedná se o dodávkové vozidlo s všestranným použitím. U automobilu je 6 stupňová synchronizovaná převodovka, jejichž doba použitelnosti je kratší než předpokládaná doba použitelnosti u automobilu. Převodovka je komponenta, která vydrží bez oprav po dobu 3 let. Cena automobilu činí 1 427 743 Kč. Automobil má předpokládanou dobu použitelnosti 5 let.

Odpisy dle českých předpisů

Společnost využívá k odepisování majetku lineární časové odpisy a měsíční odpis automobilu byl vypočten:

$$\text{měsíční odpis automobilu} = \frac{1\,427\,743}{5 \cdot 12} = 23\,796 \text{ Kč}$$

Roční odpis bude v prvním roce nižší, protože účetní jednotka pořídila automobil až v březnu, z tohoto důvodu bude účetní jednotka pracovat s odpisem, který bude devítinásobkem

výše vypočteného měsíčního odpisu. V okamžiku pořízení automobilu účetní jednotka účtovala o těchto účetních případech, jak je uveden v Tab. 4.12.

Tabulka 4.12 Popis účetních případů při pořízení aktiva

Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
FAP	Pořízení automobilu IVECO	1 427 743 Kč	042	321
	DPH 21 %	299 826 Kč	343	321
VÚD	Zařazení automobilu do užívání	1 427 743 Kč	022	042
VBÚ	Úhrada faktury dodavateli převodem z běžného účtu	1 727 569 Kč	321	221
VÚD	Odpisy automobilu za první rok odepisování	214 164 Kč	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

Česká úprava účetnictví počítá se situací, že aktivum odepisuje jako jeden celek. Jelikož účetní jednotka využívá lineárních odpisů, jsou odpisy rovnoměrně rozvrstveny. (Janoušková, 2015) Tabulka 4.13 uvádí, rozložení odpisů v prvním roce odepisování, výši opravek a zůstatkovou cenu aktiva. Účetní jednotka provádí odpisy aktiva od dubna, tedy následující měsíc po zařazení do používání.

Tabulka 4.13 Odpisový plán na první rok odepisování

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Duben	1 427 743 Kč	23 796 Kč	23 796 Kč	1 403 947 Kč
Květen	1 427 743 Kč	23 796 Kč	47 592 Kč	1 380 151 Kč
Červen	1 427 743 Kč	23 796 Kč	71 388 Kč	1 356 355 Kč
Červenec	1 427 743 Kč	23 796 Kč	95 184 Kč	1 332 559 Kč
Srpen	1 427 743 Kč	23 796 Kč	118 980 Kč	1 308 763 Kč
Září	1 427 743 Kč	23 796 Kč	142 776 Kč	1 284 967 Kč
Říjen	1 427 743 Kč	23 796 Kč	166 572 Kč	1 261 171 Kč
Listopad	1 427 743 Kč	23 796 Kč	190 368 Kč	1 237 375 Kč
Prosinec	1 427 743 Kč	23 796 Kč	214 164 Kč	1 213 579 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisy dle IFRS/IAS

Jelikož je součástí automobilu převodovka, která má rozdílnou dobu životnosti, je vhodné desagregovat a použít komponentní odepisování, jak uvádí IAS 16. Převodovka je důležitá součást automobilu, jejíž hodnota je 28 925 Kč a dobou životnosti 3 roky. V případě komponentního odepisování pobeží účetní jednotce klasické lineární odpisy na převodovku a na sníženou hodnotu automobilu, kdy bude zachována doba použitelnosti na 5 let a hodnota automobilu se sníží o hodnotu převodovky.

$$\text{odpis převodovky} = \frac{28\,925}{3 \cdot 12} = 804 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis zbývající části automobilu} = \frac{1\,427\,743 - 28\,925}{5 \cdot 12} = 23\,314 \text{ Kč}$$

Jelikož firma vlastnila automobil pořídila automobil v únoru, začala uplatňovat odpisy od dubna do prosince, bude se tedy počítat s devítinásobkem odpisu. Tabulka 4.14 zaznamenává účtování účetních případů z pohledu IFRS/IAS.

Tabulka 4.14 Postup účtování podle IFRS/IAS

Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
FAP	Pořízení automobilu IVECO	1 427 743 Kč	042	321
	DPH 21 %	299 826 Kč	343	321
VÚD	Zařazení automobilu do užívání	1 398 818 Kč	022.91	042
VÚD	Zařazení převodovky do užívání	28 925 Kč	022.92	042
VBÚ	Úhrada FAP	1 727 569 Kč	321	221
VÚD	Roční odpis zbylé části automobilu	209 826 Kč	551	082.91
VÚD	Roční odpis převodovky	7 236 Kč	551	082.92

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě komparace českého pohledu a IFRS/IAS v jednotlivých tabulkách vidíme, jak se nám změnil výše odpisu v případě použití komponentního odepisování. V případě, kdy je použito IFRS/IAS se účetní jednotce navýší hodnota odpisů, protože zde máme zakomponovaný vyšší odpis důležité komponenty, kterou je převodovka automobilu. Změna,

kteřá je vyvolaná na základě samostatného odepisování komponenty je ve výši 1,35 % z hodnoty ročního odpisu v daném roce. V případě, že by bylo vybráno více komponent, zobrazila by se vyšší změna. U komponentního odepisování je vhodné používat analytické účty, kdy si odlišíme komponentu a zbývající část aktiva.

Tabulka 4.15 Odpisový plán na převodovku

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Duben	28 925 Kč	804 Kč	804 Kč	28 121 Kč
Květen	28 925 Kč	804 Kč	1 608 Kč	27 317 Kč
Červen	28 925 Kč	804 Kč	2 412 Kč	26 513 Kč
Červenec	28 925 Kč	804 Kč	3 216 Kč	25 709 Kč
Srpen	28 925 Kč	804 Kč	4 020 Kč	24 905 Kč
Září	28 925 Kč	804 Kč	4 824 Kč	24 101 Kč
Říjen	28 925 Kč	804 Kč	5 628 Kč	23 297 Kč
Listopad	28 925 Kč	804 Kč	6 432 Kč	22 493 Kč
Prosinec	28 925 Kč	804 Kč	7 236 Kč	21 689 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.16 Odpisový plán na první rok odepisování automobilu

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
Duben	1 398 818 Kč	23 314 Kč	23 314 Kč	1 375 504 Kč
Květen	1 398 818 Kč	23 314 Kč	46 628 Kč	1 352 190 Kč
Červen	1 398 818 Kč	23 314 Kč	69 942 Kč	1 328 876 Kč
Červenec	1 398 818 Kč	23 314 Kč	93 256 Kč	1 305 562 Kč
Srpen	1 398 818 Kč	23 314 Kč	116 570 Kč	1 282 248 Kč
Září	1 398 818 Kč	23 314 Kč	139 884 Kč	1 258 934 Kč
Říjen	1 398 818 Kč	23 314 Kč	163 198 Kč	1 235 620 Kč
Listopad	1 398 818 Kč	23 314 Kč	186 512 Kč	1 212 306 Kč
Prosinec	1 398 818 Kč	23 314 Kč	209 826 Kč	1 188 992 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulkách je znázorněno pravidelné rozložení odpisů. Jelikož jsme využili komponentního odepisování, každé aktivum se odepisuje samostatně. Jsou zde přehledně zobrazeny odpisy, souhrn opravek a zůstatková cena aktiva. Ve srovnání s českou legislativou

se nám automobil rozdělil na automobil a komponentu, převodovku. V případě komponentního odepisování dochází během odepisování komponenty ke zvýšení odpisů oproti českému účetnictví. Po době použitelnosti komponenty se situace mění. Odpisy dle české úpravy účetnictví budou vyšší než odpisy podle IFRS/IAS, protože již nebudeme odepisovat komponentu, která navyšovala částku odpisů.

Na výše uvedených příkladech jsou zachyceny odlišnosti mezi IFRS/IAS a českou úpravou účetnictví. U strojů je pro účetní jednotku výhodnější vzhledem k druhu majetku a délce jeho odepisování využití úpravy podle české legislativy. Stroje mají podle zákona o dani z příjmu kratší dobou použitelnosti než podle účetnictví. Proto si tímto krokem může snížit základ daně a optimalizovat svou daňovou povinnost. V případě motorového vozidla je žádoucí komponentní odepisování, které poukazuje na situaci, kdy má komponenta výrazně odlišnou dobu použitelnosti. Každý majetek je svým způsobem specifický a účetní jednotka musí důkladně zvážit, do jaké skupiny majetek zařadí, jaká je doba použitelnosti aktiva a jaký způsob odepisování majetek zvolí.

Mezi českou úpravou účetnictví a IFRS/IAS je mnoho odlišností. I když je snaha o harmonizaci obou principů, jedná se o dlouhodobou záležitost. Když bychom nebrali v úvahu pouze strojní zařízení a dlouhodobý hmotný majetek lze říci, že v širším spektru je postupování podle IFRS/IAS v České republice přínosné, protože mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou vytvářeny odborníky, kteří mají na cíl vybrat ty neoptimálnější postupy a začlenit je do IFRS/IAS takovým způsobem, aby byly výstupy co nejkvalitnější. Z tohoto pohledu lze říci, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví předčí českou účetní úpravu, z tohoto důvodu by bylo vhodně uvažovat o konverzi českého účetnictví s IFRS/IAS.

5 Závěr

Diplomová práce se zabývá komparací české legislativy a IFRS/IAS v oblasti dlouhodobého majetku. Cíl diplomové práce byl splněn. V první kapitole bylo identifikováno, jaká je situace pro účetní jednotku při postupování na základě české legislativy a vymezení jednotlivých účetních postupů, které se týkají dlouhodobého majetku.

V další kapitole byl proveden exkurz do Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kde se nejprve seznámilo s obecnými náležitostmi a následně byly rozpracovány standardy týkající se majetku. U každého zmíněného standardu bylo provedeno srovnání s českou úpravou, aby byly definovány odlišnosti.

Mezi nejvýznamnější rozdíly české legislativy a IFRS/IAS je možnost ocenění majetku ve fair value, komponentní přístup a zařazení aktiva do užívání a jeho následné odepisování u finančního leasingu. Všechny odlišnosti byly zdůrazněny a odůvodněny a jejich podstata vzájemně porovnána. V rámci poslední kapitoly došlo k aplikaci teoretických znalostí na konkrétní společnost, kde bylo ilustrováno fungování jednotlivých účetních postupů v praxi.

Praktická část podává informace o společnosti Pekárna, s. r. o., která se zabývá pekárenskou činností a účtovala o své činnosti v souladu s českými účetními předpisy. Z dvou skupin majetku byly vybrány druhy majetku, na kterých se ukázaly odlišnosti v rámci postupování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a podle české úpravy účetnictví. Jelikož se účetní jednotka snaží modernizovat svou výrobu byly vybrány zpravidla stroje, u kterých dochází k odlišnostem a rozvážkový automobil, který byl pořízený na leasing.

V práci jsou spočítané účetní odpisy na těchto nejvýznamnějších položkách dlouhodobého majetku pekárny. Účetní odpisy představují trvalé snížení účetní hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v důsledku opotřebení. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou propracované postupy, které jsou pro naše území zatím pouze doporučením, ale jejich propracovanost a výstupy jsou velmi důležité. Díky spolupráci s odborníky z oboru, kteří spolupracují na vytváření těchto standardů, dochází k lepšímu propojení teoretických znalostí a praxe.

Díky kvalitnějším výstupům může účetní jednotka zaznamenat ještě věrnější obraz skutečnosti ve svém účetnictví. Lze tedy říci, že v případě konvergence české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví by byla přínosem pro všechny zainteresované subjekty, ať už české nebo zahraniční.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

BRYCHTA, Ivan a kolektiv autorů. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizzBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ. *Účetnictví 2: Pokročilé aplikace*. Praha: Grada Publishing, 2010. 232 s. ISBN 978-80-247-3516-0.

JANOŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Cvičné příklady*. 14. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2015. 254 s. ISBN 978-80-87985-00-7.

KOVANICOVA, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7272-169-5.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ., *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2016*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 200 s. ISBN 978-80-247-5803-9.

PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing, 2016. 320 s. ISBN 978-80-247-5699-8.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*. 12. vyd. Praha: Anag, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2015*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5497-0.

STROUHAL, Jiří, CARDOVÁ, Zdeňka a Renata ŽIDLICKÁ. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizzBooks, 2014. 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

SYNEK, Miloslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kolektiv. *Podniková ekonomika*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 142 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Webové stránky

Daňově uznatelné náklady 2016: Účetní a daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku [online]. 2016 [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: <http://blog.videolektor.cz/danove-uznatelne-naklady-2016-ucetni-a-danove-odpisy-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

IFRS FOUNDATION.IAS 16 [online]. 2017 [cit. 2017-4-1]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/search/Pages/results.aspx?k=IAS%2016>

IFRS FOUNDATION.IAS 38 [online]. 2017 [cit. 2017-4-1]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/search/Pages/results.aspx?k=IAS%2038>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví [online]. 2017 [cit. 2017-4-1]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online]. 2017 [cit. 2017-4-1]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [online]. 2017 [cit. 2017-4-1]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Seznam zkratk

ČÚS	Český účetní standard
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FAP	Faktura přijatá
FL	Finanční leasing
PS	Počáteční stav
TZ	Technické zhodnocení
VC	Vstupní cena
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VÚD	Vnitřní účetní doklad

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 18. 4. 2017


Veronika Miková

Seznam tabulek

Tabulka 2.1 Oceňování dlouhodobého majetku	11
Tabulka 2.2 Účtování o pořízení majetku.....	13
Tabulka 2.3 Odlišnost účetních a daňových odpisů	14
Tabulka 2.4 Doba odepisování	20
Tabulka 2.5 Odpisové skupiny	21
Tabulka 2.6 Roční odpisované sazby	22
Tabulka 2.7 Koeficienty pro zrychlené odepisování	22
Tabulka 2.8 Finanční limity složek DM dle účetních a daňových předpisů.....	24
Tabulka 2.9 Formy vyřazení majetku	27
Tabulka 3.1 Finanční leasing z pohledu nájemce	50
Tabulka 3.2 Srovnání IFRS a české úpravy.....	51
Tabulka 4.1 Účtování o leasingu v daném roce.....	58
Tabulka 4.2 Diskontování budoucích splátek na současnou hodnotu	58
Tabulka 4.3 Leasingová tabulka	59
Tabulka 4.4 Splátka jistiny	59
Tabulka 4.5 Účtování o etážové peci Variant.....	62
Tabulka 4.6 Odpisový plán etážové pece	63
Tabulka 4.7 Odpisový plán etážové pece podle IFRS/IAS	64
Tabulka 4.8 Přehled odpisů a opravěk za první rok odepisování	66
Tabulka 4.9 Popis účtování při pořízení výrobní linky	67
Tabulka 4.10 Přehled odpisů, opravěk a zůstatkové ceny podle IFRS/IAS	68
Tabulka 4.11 Srovnání ročních odpisů	68
Tabulka 4.12 Popis účetních případů při pořízení aktiva	70
Tabulka 4.13 Odpisový plán na první rok odepisování	70
Tabulka 4.14 Postup účtování podle IFRS/IAS.....	71
Tabulka 4.15 Odpisový plán na převodovku	72
Tabulka 4.16 Odpisový plán na první rok odepisování automobilu.....	72

Seznam obrázků

Obrázek 3.1 Model přecenění podle IAS 16.....	44
Obrázek 3.2 Model přecenění podle IAS 40.....	47
Obrázek 4.1 Srovnání výše odpisů etážové pece	65
Obrázek 4.2 Srovnání odpisů podle české úpravy a IFRS/IAS u výrobní linky	69